

Paulo Henrique Pêgas

MP 627/13

comentários aos Art. 1 à 71

Manual de Contabilidade Tributária

7ª edição

Material Complementar

7ª edição

Prof. Paulo Henrique Pêgas

Leis 11.638/07 e 11.941/09

• Análise dos impactos tributários do CPC

Manual de contabilidade tributária
em prática

Dezembro/2013



www.ipecrj.com.br

IPEC apresenta

MANUAL DE CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA: MATERIAL COMPLEMENTAR PARA A 7ª EDIÇÃO

Comentários dos artigos 1 a 71 da MP nº 627/13

Autor: Prof. Paulo Henrique Pêgas

Alô, aqui escreve o Prof. Paulo Henrique Pêgas. Este trabalho traz um complemento ao meu livro MANUAL DE CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA, cuja 7ª edição foi publicada no final de 2010, com base no Regime Tributário de Transição. O livro continua atualizado no geral, precisando de pequenos refinamentos para ajustar pontos modificados e/ou adaptados pela legislação tributária de lá para cá ou temas que foram desenvolvidos e trabalhados pelo autor nos cursos de graduação, extensão e pós-graduação durante os três anos de uso desta 7ª ed.

Em agradecimento a você, que já esteve comigo em sala de aula ou não, leitor do livro e que sempre deu apoio ao trabalho, desde sua edição inicial, lá em 2003, preparei com carinho esse "LIVRO DIGITAL", totalmente grátis, sem qualquer custo. O material, com 9 capítulos, traz comentários sobre a novíssima Medida Provisória nº 627/13, incluindo, quando possível, exemplos numéricos.

A MP foi publicada no Diário Oficial dia 11/NOV/13 e teremos um longo caminho a percorrer até sua transformação em lei. Já foram apresentadas mais de 500 emendas até o dia 5/DEZ/13, quando este material foi publicado na página eletrônica do IPEC (www.ipecrij.com.br). Por conta do recesso parlamentar, o período de 120 dias que é exigido para transformação de MP em Lei deve chegar a 180 dias, fazendo com que a MP possa ser convertida até o início de MAI/14. Até lá a insegurança jurídica permanecerá, infelizmente.

Segue a estrutura do "LIVRO DIGITAL", com comentários sobre a MP nº 627/13:

PARTE 1: INTRODUÇÃO: A INTEGRAÇÃO CONTABILIDADE X FISCO	Pág. 02
PARTE 2: ANÁLISE DA IN RFB Nº 1.397/13	Pág. 06
PARTE 3: MP 627: ASPECTOS INTRODUTÓRIOS	Pág. 24
PARTE 4: MP 627: ALTERAÇÕES NO DECRETO-LEI 1.598/77	Pág. 25
PARTE 5: MP 627: ALTERAÇÕES NA LEI 9.430/96	Pág. 53
PARTE 6: MP 627: ALTERAÇÕES NA LEI 9.249/95	Pág. 58
PARTE 7: MP 627: ALTERAÇÕES NA LEI 8.981/95	Pág. 64
PARTE 8: NOVIDADES DA MP 627 NAS BASES DE IR E CSLL	Pág. 67
PARTE 9: NOVIDADES DA MP 627 NAS BASES DE PIS E COFINS	Pág. 86
PARTE 10: MP 627: CONSIDERAÇÕES FINAIS E ENTRADA EM VIGOR	Pág. 93

Todavia, é importante ressaltar que todas as opiniões aqui emitidas, exemplos numéricos realizados e comentários refletem a primeira leitura do normativo. Assim como você, irei reler novamente a Medida Provisória, além do conjunto de emendas apresentadas, com objetivo de aprofundar o estudo de tão complexo e difícil tema e, eventualmente, revisar alguns conceitos inicialmente aqui apresentados. Espero concluir a 8ª edição do nosso MANUAL DE CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA no primeiro semestre de 2014 trazendo todos os detalhes de como será o cálculo dos tributos sobre o lucro (IR e CSLL) e das contribuições sociais sobre a receita (PIS e COFINS), incluindo a MP nº 627/13 já convertida em lei.

Boa leitura, um grande abraço e ALEGRIA!!!

Prof. Paulo Henrique Pêgas

Prof. Paulo Pêgas é Contador do BNDES, Professor do IPEC-RJ, da Fipecafi-SP e do IBMEC-RJ e autor de três livros na área contábil-tributária, pela Freitas Bastos Editora.

PARTE 1: INTRODUÇÃO: A HISTÓRIA DA INTEGRAÇÃO CONTABILIDADE x FISCO NO BRASIL DESDE A LEI Nº 6.404/76

A LONGA E POLÊMICA DEMORA PARA O FIM DO RTT

A contabilidade brasileira ganhou força e relevância a partir da publicação da Lei nº 6.404/76, que modernizou a legislação contábil-societária vigente, introduzindo o mecanismo de correção monetária do balanço, fundamental naquele momento de preocupante aumento da inflação no Brasil.

A partir daí a preocupação das empresas foi a forma como a legislação tributária iria fazer a cobrança do imposto de renda, se iria considerar os aspectos definidos na Lei nº 6.404/76 ou não. O aspecto importante da lei societária foi que esta somente entrou em vigor em JAN/78, permitindo um ano de leitura, interpretação e debates para sua correta aplicação no dia a dia das empresas. Bons tempos aqueles!

Em 1977 foi publicado o Decreto-Lei nº 1.598/77, que representou a base para cálculo do imposto de renda no Brasil, partindo da legislação societária, principalmente da Lei nº 6.404/76. Importante verificar o texto do art. 1º do Decreto-Lei nº 1.598/77:

Art 1º - O imposto sobre o lucro das pessoas jurídicas domiciliadas no País, inclusive firmas ou empresas individuais equiparadas a pessoas jurídicas, será cobrado nos termos da legislação em vigor, com as alterações deste Decreto-lei.

Observe que o IR teria como base a Lei nº 6.404/76, com as modificações determinadas pelo Decreto-Lei, ou seja, claramente ficou definido o seguinte:

- Lei nº 6.404/76 → TRATAVA DA LEGISLAÇÃO CONTÁBIL-SOCIETÁRIA
- Decreto-Lei nº 1.598/77 → TRATAVA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

O problema foi que não houve um isolamento entre legislação contábil-societária e legislação tributária. A forma como o processo foi desenhado e a fragilidade da ciência contábil no Brasil, associado aos elevados índices inflacionários, que dificultavam o uso das demonstrações financeiras como principal ferramenta informacional, se tornaram impeditivos para que a contabilidade fizesse seu caminho, sem interferência da legislação fiscal. O Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR seria o instrumento utilizado para realizar esta integração, mas separando claramente as funções de cada um:

- **CONTABILIDADE** → Precisa de aspectos subjetivos para apurar seu resultado, seus ativos e passivos. Para a adequada informação da situação patrimonial e econômico-financeira de uma entidade empresarial, é fundamental o uso de estimativas e julgamentos acerca de valores reconhecidos como passivos potenciais e probabilidade de não realização de ativos. Com isso, o resultado apresentado por uma empresa (lucro ou prejuízo) carrega consigo alguns componentes subjetivos, que podem se confirmar ou não posteriormente. Contudo, esta subjetividade deve ser aplicada mediante técnicas contábeis refinadas para retratar com maior fidedignidade possível (sempre considerando a relevância) o que realmente aconteceu com a empresa.
- **FISCO** → Precisa de objetividade para encontrar a base de cálculo sobre a qual serão aplicadas alíquotas para se chegar ao montante do imposto ou da contribuição que será devida pela empresa.

A contabilidade, ao longo dos anos 80 e da primeira metade dos anos 90, sofreu demais com a inflação elevada. O Prof. Eliseu Martins, que esteve na diretoria da CVM durante a segunda metade da década de 80, tentou inclusive melhorar a qualidade da informação contábil obrigando as companhias abertas a adotar a correção monetária integral nas demonstrações financeiras.

E, com isso, a legislação fiscal se consolidou influenciando fortemente a contabilidade. Três exemplos podem ser apresentados sobre a influência do Fisco na apuração do resultado contábil:

- ✓ Provisão para Devedores Duvidosos, que era calculada aplicando um percentual sobre o saldo de contas a receber. Até 1992, as empresas podiam deduzir da base do imposto de renda o montante de 3% (1,5% para as empresas financeiras) sobre o saldo de contas e duplicatas a receber (Lei nº 4.506/64, art. 61);
- ✓ As operações de arrendamento mercantil financeiro, que na essência representava uma compra financiada, gerando na empresa despesa de depreciação (distribuída ao longo do período de uso do bem) e despesa financeira (distribuída entre a data da aquisição e a data da liquidação da última parcela). Contudo, a legislação permitia o registro do pagamento das prestações diretamente em despesa (Lei nº 6.099/74); e
- ✓ O registro da depreciação dos bens do imobilizado, que seguia os prazos e taxas anuais determinados pela Receita Federal do Brasil, independentemente do prazo efetivo de uso do bem e se este fosse vendido ou não ao final do seu período de utilização. Assim, um veículo que fosse utilizado por 7 anos e vendido ao final tinha sua depreciação integralmente reconhecida em 5 anos, com taxa anual aplicada de 20% sobre o valor da aquisição. (Lei nº 4.506/64, art. 201 e 202 e IN SRF nº 162/98).

Com o Plano Real em 1994, o Brasil colocou um ponto final num longo período de inflação elevada. Com o fim da correção monetária obrigatória, a partir de 1995, a contabilidade começou um lento processo de desenvolvimento, com objetivo de não mais sofrer interferência excessiva da legislação fiscal. Ao mesmo tempo, o FISCO tornava essa intromissão mais acentuada, deixando de aceitar, por exemplo, as provisões para perdas de crédito e algumas outras (dispositivo incluído na Lei nº 9.430/96).

Por conta disso, em 1997 começa a discussão de adequação da contabilidade brasileira com as normas internacionais de contabilidade, que redundou no Projeto de Lei nº 3.741/00. Este projeto alterava a Lei nº 6.404/76, modernizando consideravelmente a contabilidade brasileira.

Como a maior parte dos processos de mudança realizados no Brasil, o Projeto de Lei demorou 7 anos até se transformar na Lei nº 11.638/07, que foi o marco inicial legal da modernização completa da contabilidade brasileira.

Mas, assim como aconteceu na década de 70, quando saiu a Lei nº 11.638/07, que teria validade já a partir de 2008, a grande preocupação foi com os aspectos fiscais. Além da base do IR, o modelo tributário atual tem outras 3 contribuições que seriam fortemente influenciadas pelos aspectos societários trazidos com a nova lei: PIS/PASEP, COFINS e CSLL.

As empresas começaram, no início de 2008, a enviar consultas para a RFB com objetivo de esclarecer quais valores seriam considerados na base fiscal do IR e das contribuições. Por exemplo: uma venda a prazo por R\$ 100, cujo valor presente fosse R\$ 90 teria a receita de R\$ 100 reconhecida da seguinte forma, aplicando adequadamente a Lei nº 11.638/07:

- ✓ R\$ 90 reconhecidos como Receita Bruta no mês da venda.
- ✓ R\$ 10 reconhecidos em Receita Financeira durante o período venda-recebimento.

O que o Fisco respondia, sem qualquer amparo legal, era que as mudanças não teriam reflexo tributário. Contudo, sem normativo amparando a posição fiscal, ela torna-se frágil. Mas, as próprias empresas estavam inseguras sobre a melhor forma de efetuar tal registro. E os sistemas não estavam adaptados para processar as mudanças. Logo, diante das incertezas, a grande maioria das empresas acabou optando por aplicar as novas técnicas contábeis somente a partir de 2010.

Em DEZ/08, foi publicada a Medida Provisória nº 449/08, convertida posteriormente, em MAI/09, na Lei nº 11.941/09. Esta lei criou o Regime Tributário de Transição – RTT e definiu claramente o seguinte:

- ✓ A CONTABILIDADE deveria ser feita seguindo toda a legislação contábil-societária, incluindo aí todas as novidades advindas das novas Leis nº 11.638/07 e nº 11.941/09 e dos pronunciamentos emitidos pelo CPC e referendados pelos órgãos reguladores. Contudo, uma coisa era importante esclarecer: Os dispositivos teriam validade até a linha denominada Lucro Antes do IR, conhecida como LAIR.
- ✓ O CÁLCULO DE IR e CSLL deveria ser feito seguindo toda a legislação contábil-societária vigente até DEZ/07, logicamente ajustado pela legislação tributária.

O RTT não teria validade para fins de base do IR em 2008 e nem em 2009, pois como a lei saiu em 2009, a validade seria só a partir de 2010. Contudo, inteligentemente a RFB incluiu o seguinte dispositivo na lei: a aplicação do RTT seria opcional, com a empresa manifestando em sua DIPJ se iria optar pelo regime ou não nos anos de 2008 e 2009. Como a outra opção trazia ao contribuinte enorme insegurança e um caminho ainda mais desconhecido que a opção pelo RTT, a grande maioria fez mesmo a opção pelo regime. Com isso, abriram mão de reclamar judicialmente do normativo que somente foi publicado em 2009 e teria validade somente em 2010. A partir deste ano (2010), o RTT tornou-se obrigatório. Este dispositivo apresentado nos artigos 15, 16 e 17 da Lei nº 11.941/09, embora parecesse simples, apresentava elevado grau de complexidade. Na prática sinalizava a obrigação das empresas de preparar duas contabilidades para atender tanto a legislação contábil-societária como a legislação fiscal.

Alguns ajustes eram tranquilos de se fazer, como o ajuste a valor presente, por exemplo. Outros exigiam um controle maior, como nos casos de depreciação dos bens do imobilizado e do arrendamento mercantil financeiro. Mas e nos casos em que a dedutibilidade ou a tributação fosse condicionada a um dado extraído da contabilidade, do balanço patrimonial ou da DRE? Qual dado seria considerado? O extraído da contabilidade societária? Ou teríamos que preparar um balanço patrimonial e uma DRE exclusivamente fiscal?

Estas perguntas não foram respondidas de forma objetiva pela legislação e nem pela RFB quando indagada pelos contribuintes, deixando no ar uma enorme insegurança jurídica para as empresas que atuam no país. Uma coisa é saber que a tributação é elevada. Outra é não saber exatamente quando se deve pagar. Estávamos na segunda situação, enchendo o judiciário de processos impetrados por empresas buscando a defesa dos seus direitos.

Exemplos de dúvidas que permeavam a cabeça e o bolso das empresas no momento de calcular IR, CSLL, PIS e COFINS:

- ✓ JCP Pago ou Creditado → Qual PL e Lucro utilizar no limite?
- ✓ Doações Dedutíveis → Qual Lucro Operacional seria utilizado?
- ✓ Controle dos Prejuízos Fiscais das Atividades Não Operacionais → Como Apurar o Ganho de Capital?
- ✓ Exclusão de Resultado Positivo de MEP e de Dividendos → Qual Critério para uso do MEP, considerar a relevância (% sobre o PL da dona) ou não?

Mas o problema maior era o seguinte: o dividendo distribuído conforme a contabilidade modernizada seria considerado isento para fins fiscais?

Bom, o Parecer/PGFN/CAT 202/2013 respaldou a Nota 16, de 17/MAI/12, da Coordenação-Geral de Tributação (COSIT), da RFB, que *"entende que para fins de distribuição de lucros e dividendos, prevista no art. 10 da Lei nº 9.249/95, pelas pessoas jurídicas sujeitas ao Regime Tributário de Transição (RTT) de que trata o art. 15 da Lei 11.941/09, são considerados isentos os lucros ou dividendos distribuídos até o montante do lucro fiscal apurado no período, ou seja, do lucro líquido apurado conforme métodos e critérios contábeis vigentes em 31/DEZ/07"*.

A classe jurídico-contábil recebeu muito mal a divulgação deste parecer, reclamando além do problema legal, do caos jurídico que seria o recálculo do resultado desde 2008 para fins de apuração do lucro líquido fiscal, base para distribuição de dividendos. A pergunta seria a seguinte: Como ficaria a situação em relação aos muitos contribuintes, pessoas físicas, que receberam dividendos e fizeram sua declaração informando tal verba como rendimento isento? Teriam que refazer a declaração?

Mas, ainda poderia ficar pior. E ficou, com a publicação da Instrução Normativa RFB nº 1.397/13, no dia 16/SET/13. A polêmica IN, que continua em vigor, causou enorme alvoroço na classe contábil, na banca jurídica e nas empresas, fazendo com que o governo acelerasse a introdução de norma que regulamentasse a contabilidade modernizada pelas Leis nº 11.638/08 e nº 11.941/09 para fins de apuração e cálculo de IR, CSLL, PIS, COFINS e, por extensão, dos demais tributos. Com isso, 56 dias depois da IN RFB nº 1.397/13, foi publicada a Medida Provisória nº 627/13.

Para que você possa acompanhar o processo passo a passo, no próximo capítulo teremos a IN RFB nº 1.397/13, com comentários sobre cada um dos seus artigos. Em seguida, vamos comentar a nova MP, também com detalhes. Alegria!

PARTE 2: INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 1.397/13: CONFUSÃO E TENSÃO NA CLASSE CONTÁBIL-TRIBUTÁRIA

A IN RFB nº 1.397/13 E A EXIGÊNCIA DE DUAS CONTABILIDADES

A seguir, a transcrição da IN nº 1.397/13 da RFB, com comentários sobre cada um dos seus 28 artigos.

Art. 1º As pessoas jurídicas sujeitas ao Regime Tributário de Transição (RTT), instituído pela Lei nº 11.941/09, devem observar as disposições desta Instrução Normativa.

Todas as empresas tributadas pelo lucro real e que utilizam regras contábeis diferentes das regras contábeis exigidas pela legislação vigente em dez/07. As empresas tributadas pelo lucro presumido que tiverem contabilidade regular e aplicarem normas diferentes das vigentes em dez/07 também estão submetidas ao Regime Tributário de Transição – RTT.

Art. 2º As alterações introduzidas pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pela Lei nº 11.941/09, que modifiquem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na apuração do lucro líquido do exercício definido no art. 191 da Lei nº 6.404/76, não terão efeitos para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) da pessoa jurídica sujeita ao RTT, devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31/DEZ/07.

§ 1º Aplica-se o disposto no caput às normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404/76, e pelos demais órgãos reguladores que visem alinhar a legislação específica com os padrões internacionais de contabilidade.

§ 2º Nas referências da legislação do Imposto sobre a Renda e da CSLL a elementos do Ativo, do Passivo e do Patrimônio Líquido, bem como a Resultados, Receitas, Custos e Despesas, deverão ser considerados os métodos e critérios contábeis vigentes em 31/DEZ/07.

O RTT considera, para fins tributários, a aplicação dos métodos e critérios contábeis vigentes em 31/dez/07. Com isso, não serão contempladas as alterações introduzidas pela Lei nº 11.638/07 e pelos artigos 36 e 37 da Lei nº 11.941/09, que modifiquem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na apuração do lucro líquido do exercício definido no art. 191 da Lei nº 6.404/76. As normas emanadas pela Comissão de Valores Mobiliários – CVM e pelos demais órgãos reguladores seguem o mesmo rito da legislação societária, valendo, para fins fiscais, os dispositivos existentes em 31/dez/07. Assim, o cálculo dos tributos federais (IR, CSLL, PIS e COFINS) será feito pela contabilidade de dez/07, não incorporando as novidades das duas leis (nº 11.638/07 e nº 11.941/09), pronunciamentos emitidos pelo CPC e referendados pelos órgãos reguladores a partir de 2008.

Por exemplo, analise a baixa, em dez/11, de um item anteriormente registrado no ativo permanente, subgrupo diferido (registrado lá em dez/11), que seria amortizado em três anos (até DEZ/13) e que, pela nova legislação, deveria ser imputado ao resultado de uma única vez. Neste caso, parece ser possível considerar que há uma mudança de critério de reconhecimento de despesa, que passa a existir antes da amortização do bem.

No caso, se o bem tinha valor original de R\$ 36 (em JAN/11), com amortização mensal de R\$ 1, ao ser realizada a baixa no mês de dez/11, teríamos o seguinte procedimento: O ativo teria um saldo líquido, no início de dez/11, de R\$ 25 (R\$ 36 do principal menos R\$ 11 de amortização nos 11 meses de 2011). O valor de R\$ 25 seria baixado na contabilidade, com débito em conta de despesa, zerando as contas de ativo diferido. Com isso, seriam necessários os seguintes ajustes no LALUR:

- ADICÃO (Temporária) em dez/11 nas bases de IR e CSLL, no valor de R\$ 24, correspondendo às despesas de 2009 e 2010, deduzidas antes do prazo.
- EXCLUSÃO mensal, nos 24 meses restantes (de JAN/12 a DEZ/13) de R\$ 1, representando a despesa que seria dedutível pela legislação vigente em dez/07.

Quando a lei diz que da aplicação dos novos critérios de reconhecimento de receitas, custos e despesas não haverá efeitos tributários, esclarece que os efeitos no resultado relativos às receitas não são tributáveis e os efeitos relativos aos custos e despesas não são dedutíveis, mesmo se o fossem em condições normais. Contudo, o efeito tem caráter apenas temporal, pois a partir do instante em que a despesa tornar-se efetiva de acordo com o quadro normativo anterior, vigente até dez/07, ela será normalmente deduzida, salvo se houver algum outro dispositivo determinando sua indedutibilidade. O mesmo raciocínio se aplica em relação às receitas.

Em resumo, tudo o que foi NOVIDADE na legislação societária e contábil de 2008 para cá não terá efeito nas bases de IR, CSLL, PIS e COFINS. Para calcular estes tributos, valerá toda a legislação societária e contábil vigente em dezembro de 2007, com os tradicionais ajustes da legislação tributária (multas, brindes, resultado de equivalência, dentre outros).

Contudo, importante ressaltar que a tal neutralidade, a princípio, tem caráter temporário, até quando nova lei específica disciplinar o tema, o que será feito quando da conversão da MP nº 627/13.

Art. 3º A pessoa jurídica deverá manter escrituração contábil fiscal para fins do disposto no art. 2º.

Parágrafo único. A escrituração de que trata o caput deverá ser composta de contas patrimoniais e de resultado, em partidas dobradas, considerando os métodos e critérios contábeis aplicados pela legislação tributária, vigentes em 31/DEZ/07.

O coordenador-geral e subsecretário substituto de Fiscalização da Receita Federal, Lágaro Jung Martins, durante sua participação no seminário "O peso da burocracia tributária: A busca pela simplificação" realizado pelo Departamento de Competitividade e Tecnologia da Federação das Indústrias do Estado de São Paulo (FIESP), disse o seguinte:

"A RFB não tem o menor interesse de exigir das empresas dois modelos contábeis em suas declarações. Ela (a instrução normativa) não cria duas contabilidades como foi noticiado. O que ela faz é, a partir de JAN/14, aumentar o nível de detalhamento das informações transmitidas à Receita para a apuração do lucro que é base de incidência de Imposto de Renda".

Tal afirmação não bate com o texto apresentado no art. 3º da IN RFB nº 1.397/13. Este dispositivo diz que a empresa deverá apresentar escrituração contábil fiscal, composta por contas patrimoniais e de resultado conforme os critérios vigentes em dez/07. Ora, e isso não é fazer uma contabilidade paralela, complementar?

Na prática, a empresa teria que fazer sua contabilidade pela legislação societária nova, porém fazendo uma contabilidade paralela, com base na contabilidade antiga. Veja o exemplo a seguir:

A Cia. Leão é empresa que faz locação de veículos e tem os seguintes fatos:

- ✓ Adquire em JAN/10 um veículo por R\$ 5.000;
- ✓ O veículo será alugado para um cliente, em contrato de seis anos, com rendimento anual de R\$ 1.100;
- ✓ O bem será avaliado pelo custo de aquisição; e
- ✓ O valor residual estimado é de R\$ 800. A empresa vendeu o veículo em janeiro do ano seguinte ao fim do contrato de locação.

Inicialmente, serão apresentados os razonetes com os números apurados na contabilidade.

CONTABILIDADE SOCIETÁRIA – RAZONETES

CAIXA		DESPESA DE DEPRECIAÇÃO		RECEITA DE ALUGUEL	
	5.000				
1.100 (A-10)	(jan/10)	700 (B-10)			1.100 (A-10)
1.100 (A-11)	34 (D-10)	700 (B-11)			1.100 (A-11)
1.100 (A-12)	34 (D-11)	700 (B-12)			1.100 (A-12)
1.100 (A-13)	34 (D-12)	700 (B-13)			1.100 (A-13)
1.100 (A-14)	34 (D-13)	700 (B-14)			1.100 (A-14)
1.100 (A-15)	34 (D-14)	700 (B-15)			1.100 (A-15)
800 (Vda.-16)	374 (D-15)				
	272 (D-16)				

DEPRECIAÇÃO ACUMULADA		DESPESA DE IR		IR A PAGAR	
4.200					
(Vda.-16)	700 (B-10)	136 (C-10)		34 (D-10)	34 (C-10)
	700 (B-11)	136 (C-11)		34 (D-11)	34 (C-11)
	700 (B-12)	136 (C-12)		34 (D-12)	34 (C-12)
	700 (B-13)	136 (C-13)		34 (D-13)	34 (C-13)
	700 (B-14)	136 (C-14)		34 (D-14)	34 (C-14)
	700 (B-15)	136 (C-15)		374 (D-15)	374 (C-15)
				272 (D-16)	272 (C-16)

EQUIPAMENTOS		DÉBITO TRIBUTÁRIO DIFERIDO (PASSIVO)	
5.000	5.000		
(jan/10)	(Vda.-16)	238 (C-15)	102 (C-10)
		272 (C-16)	102 (C-11)
			102 (C-12)
			102 (C-13)
			102 (C-14)

EXPLICAÇÃO DETALHADA DE CADA REGISTRO CONTÁBIL:

- JAN/10 – Aquisição do equipamento por R\$ 5.000
- A – Aluguel do equipamento durante seis anos (2010 a 2016) – R\$ 1.100 por ano.
- B – Depreciação do equipamento durante os seis anos de uso – R\$ 700 por ano, de forma a totalizar R\$ 4.200, que seria o valor total de uso do equipamento. A venda será realizada por R\$ 800, portanto apenas o valor de R\$ 4.200 (5.000 menos 800) será submetido à depreciação.
- C – Registro da despesa de IR durante os sete anos (seis de contrato, mas o ano seguinte, por ocasião da venda do equipamento).
- D – Para fins didáticos, admitimos que o IR é pago no mesmo ano da apuração.
- VENDA-16 – Registro da venda, baixando equipamento e a depreciação acumulada.

Apresentamos, a seguir, a DRE da Cia. Leão e o cálculo do IR durante os seis anos de contrato e, também, no ano de 2016, quando há a venda do equipamento.

DRE DA CIA. LEÃO	ANUALMENTE		
	2010 a 2014	2015	2016
RECEITA ALUGUEL	1.100	1.100	0
(-) DESP. DEPRECIAÇÃO	(700)	(700)	0
(+) GANHO DE CAPITAL	0	0	0
LUCRO ANTES DO IR	400	400	0
IR CORRENTE	(34)	(374)	(272)
IR DIFERIDO	(102)	238	272
LUCRO LÍQUIDO	264	264	0

CÁLCULO DO IR DA CIA. LEÃO	ANUALMENTE		
	2010 a 2014	2015	2016
LAIR	400	400	0
(+) ADIÇÕES	0	700	800
(-) EXCLUSÕES	(300)	0	0
LUCRO FISCAL	100	1.100	800
IR – 34%	34	374	272

EXPLICAÇÕES PARA AS ADIÇÕES E EXCLUSÕES

- **De 2010 a 2014** ➔ DEPRECIAÇÃO CONTÁBIL = 700
DEPRECIAÇÃO FISCAL = 1.000
EXCLUSÃO DE R\$ 300
- **Em 2015** ➔ DEPRECIAÇÃO CONTÁBIL = 700
DEPRECIAÇÃO FISCAL = 0
ADIÇÃO DE R\$ 700
- **Em 2016** ➔ GANHO DE CAPITAL CONTÁBIL = 0
GANHO DE CAPITAL FISCAL = 800
ADIÇÃO DE R\$ 800

Nos cinco primeiros anos, o lucro contábil foi sempre R\$ 400. Com isso, a despesa de IR será sempre R\$ 136, sendo 34% do lucro apurado na contabilidade. Já o IR a pagar no mesmo período será R\$ 34, pois o LUCRO FISCAL foi R\$ 100, sendo a despesa de depreciação aceita pelo fisco no valor de R\$ 1.000. Portanto, o IR que deverá ser pago posteriormente monta R\$ 102, representando 34% da exclusão (temporária) de R\$ 300.

Quando chegar o sexto ano (2015), não há dedução de despesa permitida na contabilidade, sendo adicionada a despesa de depreciação de R\$ 700. Com isso, o IR a pagar será R\$ 374 (34% sobre R\$ 1.100). Ou seja, pagamos IR sobre o lucro de R\$ 400 (R\$ 136) mais IR sobre a adição (R\$ 238), valor postergado dos cinco anos anteriores.

E, no último ano (2016), pagamos IR sobre a adição de R\$ 800 (R\$ 272), pois para fins fiscais, a venda do imobilizado por R\$ 800 representou lucro.

RAZONETES DA APURAÇÃO DO RESULTADO FISCAL

CAIXA		DESPESA DE DEPRECIAÇÃO		RECEITA DE ALUGUEL	
1.100 (A-10)	5.000 (jan/10)	1.000 (B-10)		1.100 (A-10)	
1.100 (A-11)		1.000 (B-11)		1.100 (A-11)	
1.100 (A-12)		1.000 (B-12)		1.100 (A-12)	
1.100 (A-13)		1.000 (B-13)		1.100 (A-13)	
1.100 (A-14)		1.000 (B-14)		1.100 (A-14)	
1.100 (A-15)				1.100 (A-15)	
800 (Vda.-16)					

DEPRECIAÇÃO ACUMULADA		EQUIPAMENTOS		GANHO DE CAPITAL	
5.000					
(Vda.-16)	1.000 (B-10)	5.000 (jan/10)	5.000	800 (Vda.-16)	
	1.000 (B-11)		(Vda.-16)		
	1.000 (B-12)				
	1.000 (B-13)				
	1.000 (B-14)				

Importante esclarecer que a MP nº 627/13, que normatiza as novidades introduzidas pela legislação contábil-societária, ratificou a lógica e o formato trabalhado no RTT para a maioria das situações. O exemplo numérico da Cia. Leão, por exemplo, está em consonância com as mudanças introduzidas pela Medida Provisória.

Art. 4º A partir do ano-calendário de 2014, as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real deverão apresentar anualmente a Escrituração Contábil Fiscal (ECF).

Parágrafo único. A ECF de que trata o caput deverá conter todos os lançamentos do período de apuração considerando os métodos e critérios contábeis vigentes em 31/DEZ/07.

Art. 5º A ECF a que se refere o art. 4º será transmitida anualmente ao Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), instituído pelo Decreto nº 6.022/07, mediante a utilização de aplicativo a ser disponibilizado no sítio da RFB na Internet, no endereço <www.receita.fazenda.gov.br>, até o último dia útil do mês de junho do ano seguinte ao ano-calendário a que se refira a escrituração.

§ 1º Para a apresentação da ECF é obrigatória a assinatura digital mediante utilização de certificado digital válido.

§ 2º Para os casos de cisão, cisão parcial, fusão, incorporação ou extinção, a apresentação da ECF deverá ocorrer até o último dia útil do mês subsequente ao do evento.

Art. 6º Até o ano-calendário de 2013, permanece a obrigatoriedade de entrega das informações necessárias para gerar o Controle Fiscal Contábil de Transição (FCONT), conforme disposto na IN RFB nº 967/09.

Do art. 4º ao art. 6º a RFB traz a obrigação da apresentação da Escrituração Contábil Fiscal (ECF) a partir de 2014 e que será, em essência, a escrituração de uma contabilidade paralela. A ECF vai apresentar a contabilidade pela legislação vigente em DEZ/07, incluindo registros em ativos, passivos e contas de resultado. Até 2013, contudo, permanecerá a obrigação de geração do F-CONT. A ECF, portanto, substituirá o F-CONT a partir de 2014.

Art. 7º Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

Parágrafo único. O lucro líquido de que trata o caput deve ser apurado com observância dos métodos e critérios contábeis vigentes em 31/DEZ/07.

Art. 8º Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido de que trata o parágrafo único do art. 7º:

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

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

Parágrafo único. Os valores a serem adicionados são os apurados com observância dos métodos e critérios contábeis vigentes em 31/DEZ/07.

Art. 9º Na determinação do lucro real, poderão ser excluídos do lucro líquido de que trata o parágrafo único do art. 7º:

I - os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação tributária e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período de apuração;

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

III - o prejuízo fiscal apurado em períodos de apuração anteriores, limitada a compensação a 30% (trinta por cento) do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação tributária, desde que a pessoa jurídica mantenha os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do prejuízo fiscal utilizado para compensação, observadas as demais regras previstas na legislação tributária.

Parágrafo único. Os valores a serem excluídos são os apurados com observância dos métodos e critérios contábeis vigentes em 31/DEZ/07.

Nestes três artigos (7º ao 9º), há descrição do conceito de lucro real, mas nada que represente novidade em relação a legislação tradicional do IR (prevista no RIR/00) e também que já constavam dos artigos 16 e 17 da Lei nº 11.941/09. O mais importante é a informação que os ajustes a serem feitos devem considerar como base os métodos e critérios contábeis vigentes em DEZ/07.

Art. 10. Ao fim de cada período de apuração, o contribuinte deverá elaborar balanço patrimonial, demonstração do resultado do período de apuração e demonstração de lucros ou prejuízos acumulados com observância dos métodos e critérios contábeis vigentes em 31/DEZ/07, e transcrevê-los no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR).

Aqui, a RFB confirma a exigência de duas contabilidades e desmente a palavra do seu subsecretário, que afirmou que isso (duas contabilidades) não seria exigido. A apresentação de Balanço Patrimonial e DRE, além de Demonstração de Lucros e Prejuízos Acumulados, com base na legislação vigente em dez/07, é uma exigência que só se justifica com o acompanhamento completo em diário e razão paralelos. As três peças contábeis deverão ser apresentadas no LALUR.

Art. 11. Não será computado na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL o valor do prêmio na emissão de debêntures, quando a pessoa jurídica observar os seguintes procedimentos:

I - reconhecer o valor do prêmio na emissão de debêntures em conta do resultado pelo regime de competência e de acordo com as determinações constantes das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, no uso da competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404/76, no caso de companhias abertas e de outras que optem pela sua observância;

II - excluir do LALUR o valor referente à parcela do lucro líquido do exercício decorrente do prêmio na emissão de debêntures, para fins de apuração do lucro real; e

III - manter o valor referente à parcela do lucro líquido do exercício decorrente do prêmio na emissão de debêntures em reserva de lucros específica.

§ 1º O valor do prêmio na emissão de debêntures de que trata o caput será tributado caso seja dada destinação diversa da que está prevista no inciso III do caput, inclusive nas hipóteses de:

I - capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de prêmios na emissão de debêntures;

II - restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da emissão das debêntures com o prêmio, com posterior capitalização do valor do prêmio, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de prêmios na emissão de debêntures; ou

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

§ 2º Na hipótese prevista no § 1º a pessoa jurídica deverá adicionar no LALUR, para fins de apuração do lucro real, o valor referido no inciso II do caput.

Art. 12. Não será computado na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL o valor das subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e das doações, feitas pelo Poder Público, quando a pessoa jurídica observar os procedimentos de que trata o art. 13.

Art. 13. São condições para a exclusão do lucro real a que se refere o art. 12:

I - reconhecer o valor da doação ou subvenção em conta do resultado pelo regime de competência, inclusive com observância das determinações constantes das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, no uso da competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404/76, no caso de companhias abertas e de outras que optem pela sua observância;

II - excluir do LALUR o valor decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, reconhecido no exercício, para fins de apuração do lucro real; e

III - manter em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404/76, a parcela decorrente de doações ou subvenções governamentais apurada até o limite do lucro líquido do exercício.

§ 1º As doações e subvenções de que trata o caput serão tributadas caso seja dada destinação diversa da prevista neste artigo, inclusive nas hipóteses de:

I - capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;

II - restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

§ 2º Na hipótese prevista no § 1º a pessoa jurídica deverá adicionar no LALUR, para fins de apuração do lucro real, o valor referido no inciso II do caput.

§ 3º Se, no período base em que ocorrer a exclusão referida no inciso II do caput, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e subvenções governamentais, e neste caso não puder ter sido atendido o procedimento previsto no inciso III do caput, a reserva deverá ser constituída com parcela de lucro de exercícios subsequentes.

Não há novidade aqui em relação ao texto apresentado nos artigos 18 a 22 da Lei nº 11.941/09. Reproduzo a seguir parte do texto que consta no meu livro Manual de Contabilidade Tributária, edição nº 7.

O Brasil é um país continental, com 26 estados, o Distrito Federal e mais de 5.500 municípios, com diferenças regionais significativas, com estados em estágio avançado de desenvolvimento, enquanto outras unidades federativas têm atividade econômica frágil, com poucos investimentos, necessitando de apoio governamental, principalmente redução e isenção de tributos.

As subvenções podem ser de alguns tipos diferentes, a saber:

1. Doação condicional de terrenos e, eventualmente, outros bens;
2. Doação incondicional de terrenos e, eventualmente, outros bens;
3. Redução ou Isenção Tributária; ou
4. Empréstimos subsidiados no pagamento de tributos.

O registro contábil do recebimento dessas subvenções era feito anteriormente diretamente no patrimônio líquido. Contudo, como não se trata de recursos oriundos dos sócios ou acionistas da empresa, não faz sentido o registro diretamente no patrimônio líquido, mas sim em resultado, demonstrando o esforço da entidade empresarial em conseguir recursos via redução tributária ou recebimento de um bem para executar suas atividades.

Na sequência do trabalho, os registros contábeis serão apresentados.

DOAÇÃO DE TERRENO COM E SEM CONDIÇÕES CONTRATUAIS

Quando a empresa recebe um terreno de uma prefeitura, por exemplo, para construir uma fábrica, passa a ter um ativo, que deverá ser registrado na contabilidade. Contudo, para registrar a contrapartida, é preciso identificar como foi feita a doação: com ou sem condição.

Se a doação não representar obrigação contratual, o registro deve ser imediatamente em receita.

Mas, se houver uma cláusula contratual, o registro da contrapartida do terreno deve ser em um passivo, sinalizando uma obrigação. Quando a obrigação for cumprida, o passivo será transferido para a conta de receita. Importante ressaltar que a conta que representa a obrigação poderá ser apresentada no passivo ou no imobilizado, reduzindo o valor do terreno. Prefiro a segunda opção, pois não consigo ver um passivo nesse caso e sim uma redução do ativo. Se a obrigação não for concluída, o ativo deixará de existir, não nascendo, pelo menos teoricamente, uma obrigação de desembolsar recursos.

Admita o seguinte exemplo: uma empresa industrial recebe um terreno, com obrigação de construir uma fábrica de automóveis e que este terreno será transferido em definitivo para o nome da empresa no momento em que ela comprovar a contratação de 500 empregados com carteira assinada, sendo 60% de moradores do município. Os registros seriam os seguintes:

RECEBIMENTO DO TERRENO →

Débito: Terrenos
Crédito: Obrigação por construção de Ativo

CONSTRUÇÃO DA FÁBRICA,
COM CONTRATAÇÃO DE 500 →
EMPREGADOS

Débito: Obrigação por construção de Ativo
Crédito: Receita Subvenção p/ investimentos

Repito que a conta OBRIGAÇÃO POR CONSTRUÇÃO DE ATIVO poderia ser apresentada tanto no passivo como no imobilizado, reduzindo a conta TERRENOS.

Outro aspecto relevante a ser observado é em relação ao tratamento fiscal dessa receita. A Lei nº 11.941/09, em seu art. 18, permitiu a exclusão integral do valor da receita de subvenções para investimentos nas bases de IR, CSLL, PIS e COFINS. Contudo, condicionou tal exclusão a sua não distribuição, sob qualquer modo. Em resumo: o incentivo fiscal é para a empresa, não para seus proprietários. Assim, todo o valor do incentivo registrado em receita poderá ser excluído da base de dividendos e transferido para a conta de reservas de lucros, denominada RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS. Se houver distribuição, deverá ser adicionado nas bases dos tributos, ou seja, a exclusão será por um valor menor ou não existirá.

Por exemplo, se a empresa apresentou um lucro líquido de R\$ 80 e possui uma receita com subvenção para investimentos no valor de R\$ 70, incluído neste lucro, a distribuição máxima permitida pela legislação fiscal seria de R\$ 10. Admitindo que a empresa resolva distribuir R\$ 24 de dividendos aos seus acionistas, a legislação fiscal determina o seguinte:

- EXCLUSÃO de R\$ 70, referente Receita não tributada.
- ADIÇÃO de R\$ 14, referente a parcela do incentivo fiscal que foi distribuída.

A receita, nesse caso, deveria ser apresentada na DRE na linha de OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS, após as deduções com despesas de vendas e despesas administrativas. Acho importante o registro em resultado, para demonstrar o esforço da empresa em obter um bem que contribuirá na geração de receitas. Como não há despesa atrelada diretamente a esse bem, o correto é o reconhecimento dessa receita como outras.

REDUÇÃO DE ICMS

Um incentivo muito comum é a redução no ICMS devido, para incentivar a instalação da empresa em determinado estado da federação em detrimento de outro. Nesse caso, a despesa de ICMS (ou ICMS sobre Vendas, como apresentamos no Brasil) será reconhecida pelo seu valor original, aplicando a alíquota vigente. E o crédito presumido será reconhecido no ativo, com contrapartida em receita de subvenções para investimentos. Veja um exemplo numérico a seguir.

A Cia. Alfa instala uma nova unidade em Roraima e obtém um incentivo fiscal de ICMS, que lhe permite obter um crédito presumido de 10% do valor das vendas interestaduais, quando a alíquota cobrada será de 12%. Com isso, admitindo uma receita bruta de R\$ 1.000 ao final do ano, o registro contábil do ICMS seria feito da seguinte forma:

APURAÇÃO DO ICMS →

Débito: Despesa de ICMS
Crédito: ICMS a Paqar 120

REGISTRO DO CRÉDITO PRESUMIDO (INCENTIVO) →

Débito: ICMS a Recuperar
Crédito: Receita Subvenção p/ investimentos 100

Na apresentação, na DRE, recomenda-se apresentar a receita líquida por R\$ 980, informando como Despesa de ICMS apenas R\$ 20.

Em relação às bases de PIS, COFINS, IR e CSLL, a Cia. Alfa poderia excluir o valor de R\$ 100, condicionado a não distribuição aos sócios ou acionistas.

Admitindo um lucro líquido de R\$ 90 na Cia. Alfa, não caberia nenhum valor passível de distribuição. Caso a empresa efetuasse a distribuição de qualquer valor a título de dividendos, esse valor seria adicionado nas bases dos tributos citados.

Deve-se tomar cuidado com outros incentivos relacionados ao ICMS. Por exemplo, existem situações em que há redução na base de cálculo e não na alíquota, que se mantém no percentual original. Nesse caso, o tratamento deve ser o mesmo da Cia. Alfa. Veja outro exemplo.

A Cia. Beta vende um produto denominado X, cuja alíquota de ICMS é de 15%. A legislação estadual, como forma de incentivar a atividade, reduz a base de cálculo em 60% nas vendas realizadas no próprio estado. Considerando uma receita bruta de R\$ 1.000, com todas as vendas realizadas no próprio estado, teríamos a seguinte contabilização recomendada:

APURAÇÃO DO ICMS →

Débito: Despesa de ICMS
Crédito: ICMS a Pagar 150

REGISTRO DO CRÉDITO PRESUMIDO (INCENTIVO) →

Débito: ICMS a Pagar
Crédito: Receita Subvenção p/ investimentos 90

Explicando o registro: A despesa original do ICMS seria R\$ 150, considerando a alíquota de 15% aplicada sobre a receita bruta obtida. Contudo, a base de cálculo foi reduzida em R\$ 600 (60% de R\$ 1.000), ficando pelo valor de R\$ 400. Com isso, aplicando 15% sobre R\$ 600, que é a redução na base de cálculo, encontramos R\$ 90, valor do incentivo fiscal.

O cuidado é na hora da distribuição, pois como a maioria das empresas não deve reconhecer a receita com subvenção para investimentos, a despesa de ICMS deve ser registrada pelo líquido, ou seja, por R\$ 60. Para fins de apresentação, nenhum problema, é até melhor assim. Mas, para fins de distribuição de dividendos e de registro do lucro do período, o valor do incentivo (R\$ 90) não poderá ser distribuído, devendo ser transferido para a conta de RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS.

EMPRÉSTIMOS SUBSIDIADOS

Outra situação comum é o incentivo creditício, que acontece como alternativa ao impedimento legal de redução de alíquotas. Assim, o imposto é apurado e devido, mas diferido por um significativo número de anos, com juros subsidiados. A recomendação do Pronunciamento nº 7 do CPC e da boa técnica contábil, fundamentada pelo lema **ESSÊNCIA SOBRE A FORMA** é a seguinte: contabilizar o imposto normalmente e considerar como despesa financeira a taxa usualmente obtida pela empresa em seus empréstimos e financiamentos, considerando a parcela dos juros que for subsidiada como receita de subvenções para investimentos. Veja um exemplo a seguir.

A Cia. Delta tem receita bruta de R\$ 5.000 em 2010 e ICMS de 12%. Contudo, o ICMS apurado no ano só é devido ao final do 5º ano (2015), ou seja, a empresa obtém um financiamento de 60 meses do próprio estado (ou de entidade que lhe pertence) para pagamento do ICMS, com juros anuais (simples) de 1%. Na prática, o ICMS de 2010 será desembolsado no final de 2015, com juros de 5% (1% ao ano). Os registros contábeis seriam feitos da seguinte forma:

APURAÇÃO DO ICMS (2010) →

Débito: Despesa de ICMS	
Crédito: ICMS a Pagar	600

TRANSF. DE CONTA (2010) →

Débito: ICMS a Pagar	
Crédito: Financiamentos a Pagar	600

REGISTRO ANUAL DOS JUROS INCORRIDOS NA CIA. DELTA →
*1 - EM OPERAÇÃO NORMAL (9%)

Débito: Despesas Financeiras	
Crédito: Financiamentos a Pagar	54

REGISTRO ANUAL DOS
INCENTIVOS FISCAIS →
OBTIDOS EM 2010

Débito: Redução Financiamento (reduzora passivo)
Crédito: Receita Subvenção p/ investimentos 48

*1 taxa média paga pela empresa em um financiamento de cinco anos, trazida a valor presente.

O interessante é que a contabilidade, no caso, registraria a despesa de ICMS por R\$ 600 e o valor total do incentivo creditício como receita, no valor de R\$ 240 (48 x 5 anos). O ICMS pago, ao final de cinco anos, seria R\$ 630, considerando a taxa de 5% enquanto um financiamento a taxas de mercado representaria um desembolso final de R\$ 870 (600 mais 54 x 5 anos).

Na apresentação da DRE, a despesa de ICMS (ou o ICMS sobre Vendas, como você preferir) seria R\$ 600. Porém, nos anos seguintes, a despesa financeira seria apresentada por R\$ 54 e a receita com subvenção para investimentos reduzindo a despesa financeira em R\$ 48, representando a aplicação prática do lema ESSÊNCIA SOBRE A FORMA.

MANUTENÇÃO DO INCENTIVO EM RESERVAS DE LUCROS

Há certa confusão na determinação imposta pela Lei nº 11.941/09, em relação às subvenções para investimentos. A Lei diz que o valor das subvenções registrados em receita pode ser excluído das bases de IR, CSLL, PIS e COFINS, mas mediante a destinação integral para a conta de RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS, que integra as Reservas de Lucros. Como o art. 18 fala em MANTER o saldo na conta de reserva, fica a impressão que o valor não pode ser capitalizado. Não é verdade. O valor mantido em reserva de incentivos fiscais poderá ser utilizado para aumento de capital, não podendo o capital ser reduzido posteriormente, o que no caso exigiria uma adição referente à parcela do incentivo que foi utilizada para reduzir o capital. Veja a consulta (nº 133/05) respondida pela 7ª RF a um contribuinte:

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

EMENTA: DEPÓSITO PARA REINVESTIMENTO. RTT. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO. Para tratamento tributário do depósito para reinvestimento, que tem natureza jurídica de subvenção para investimento, a pessoa jurídica, optante pelo RTT, deverá: reconhecer, em escrituração contábil, o valor do incentivo fiscal referente ao depósito para investimento em conta de resultado pelo regime de competência, inclusive com observância das determinações constantes das normas expedidas pela CVM; excluir, no LALUR, o valor da parcela do lucro líquido do exercício referente ao incentivo, para fins de apuração do lucro real; manter o valor referente à parcela do lucro líquido do exercício decorrente do incentivo na reserva de incentivo fiscais; e adicionar, no LALUR, para fins de apuração do lucro real, o valor da parcela do lucro líquido do exercício, que havia sido excluída, no momento em que tiver destinação diversa de sua manutenção na reserva de incentivos fiscais, **autorizada sua capitalização**, sem prazo para efetivação. A utilização da reserva de incentivos fiscais para absorção de prejuízos futuros configura destinação diversa da autorizada e implica na tributação da subvenção.

Art. 14. A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP).

Parágrafo único. No cálculo da parcela a deduzir prevista no caput, deverá ser considerado o valor do patrimônio líquido segundo os métodos e critérios contábeis vigentes em 31/DEZ/07.

Este artigo é relevantíssimo e representa a exigência de que a empresa faça a apuração do seu PATRIMÔNIO LÍQUIDO desde JAN/08 considerando os métodos e critérios contábeis vigentes em dezembro de 2007. Para Isso, teria que desconsiderar todas as mudanças determinadas pelas leis societárias (11.638/07 e 11.941/09) e pelos pronunciamentos emitidos pelo CPC e referendados pelos órgãos reguladores. Na prática, sinaliza a exigência de fazer duas contabilidades de forma retroativa, desde 2008.

Art. 15. Serão avaliados pelo valor de patrimônio líquido, conforme o art. 248 da Lei nº 6.404/76, vigente em 31/DEZ/07, os investimentos relevantes da pessoa jurídica:

I - em sociedades controladas; e

II - em sociedades coligadas sobre cuja administração tenha influência, ou de que participe com 20% (vinte por cento) ou mais do capital social.

§ 1º São coligadas as sociedades quando uma participa, com 10% (dez por cento) ou mais, do capital da outra, sem controlá-la.

§ 2º Considera-se controlada a sociedade na qual a controladora, diretamente ou por meio de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores.

§ 3º Considera-se relevante o investimento:

I - em cada sociedade coligada ou controlada, se o valor contábil é igual ou superior a 10% (dez por cento) do valor do patrimônio líquido da pessoa jurídica investidora; ou

II - no conjunto das sociedades coligadas e controladas, se o valor contábil é igual ou superior a 15% (quinze por cento) do valor do patrimônio líquido da pessoa jurídica investidora.

Outra definição direcionando a exigência de duas contabilidades. Para você entender melhor o que significa o dispositivo previsto no art. 15, veja um exemplo didático.

A Cia. VACA tinha um PL de R\$ 1.000 em dez/08 e era controlada integralmente pela Cia. TOURO. No primeiro dia de janeiro de 2009, a Cia. TOURO vende 30% de suas ações na Cia. VACA para a Cia. BOI por R\$ 300, sem ágio ou deságio. Importante destacar que essa é a única participação acionária que possui a Cia. BOI.

Portanto, a Cia. VACA possui dois acionistas:

⇒ Cia. TOURO, que é acionista controladora, com 70% de participação.

⇒ Cia. BOI, que é acionista coligada, com 30% de participação.

O PL da Cia. BOI monta R\$ 50.000, logo o investimento na Cia. VACA (R\$ 300) representa 0,6% de seu PL.

Veja na tabela a seguir a evolução do resultado e da distribuição de dividendos da Cia. VACA durante os três anos em que a Cia. BOI ficou com o investimento.

Cia. VACA	2009	2010	2011	Em 2/JAN/2012, a Cia. BOI vende suas ações para uma pessoa física, pelo valor de R\$ 440.
Saldo no Início do Ano	1.000	1.060	1.120	
(+) Lucro Líquido do Ano	100	100	50	
(-) Distribuição de Dividendos	(40)	(40)	(20)	
Saldo de Final do Ano	1.060	1.120	1.150	

Seguindo a definição preconizada no art. 15 da IN RFB nº 1.397/13 o investimento deve ser avaliado pelos métodos contábeis vigentes em dez/07. Como a participação alcança 30%, pelos novos critérios contábeis, deveria ser contabilizada pelo método de equivalência patrimonial, enquanto pela legislação antiga deveria ser reconhecida pelo método de custo, pois não era considerada RELEVANTE para a investidora.

No quadro a seguir, veja a evolução dos registros contábeis, ano a ano, pelos dois métodos, na Cia. BOI:

Cia. BOI 30% na Cia. VACA	CONTABILIDADE MODERNA (NOVA)	CONTABILIDADE ANTIGA
AQUISIÇÃO - 300: PL de R\$ 1.000	D- Investimentos MEP C – Caixa 300	D- Investimentos – Custo C – Caixa 300
<u>2009:</u> - Lucro Líquido R\$ 100 - Dividendos R\$ 40 - PL de R\$ 1.060	D- Investimentos MEP C – Receita de MEP 30 D – Caixa C – Investimentos MEP 12 SALDO INVEST. = 318	D – Caixa C – Receita Dividendos 12 SALDO INVEST. = 300
<u>2010:</u> - Lucro Líquido R\$ 100 - Dividendos R\$ 40 - PL de R\$ 1.120	D- Investimentos MEP C – Receita de MEP 30 D – Caixa C – Investimentos MEP 12 SALDO INVEST. = 336	D – Caixa C – Receita Dividendos 12 SALDO INVEST. = 300
<u>2011:</u> - Lucro Líquido R\$ 50 - Dividendos R\$ 20 - PL de R\$ 1.150	D- Investimentos MEP C – Receita de MEP 15 D – Caixa C – Investimentos MEP 6 SALDO INVEST. = 345	D – Caixa C – Receita Dividendos 6 SALDO INVEST. = 300
VENDA - 400: PL de R\$ 1.000	D – Caixa 400 D- Investimento MEP 345 C – Ganho Capital 55	D – Caixa 400 D- Investim. MEP 300 C – Ganho Capital 100
AJUSTES NAS BASES DE IR e CSLL	2009 - Exclusão de 30 2010 – Exclusão de 30 2011 – Exclusão de 15 2012 – Adição de 45	2009 - Exclusão de 12 2010 - Exclusão de 12 2011 - Exclusão de 6

A Adição de R\$ 45 em 2012 pode ser explicada pela diferença entre as exclusões realizadas na contabilidade nova e antiga. Representa exatamente o valor da equivalência reconhecida na Cia. BOI, pela legislação nova, cujos valores foram retidos no PL da Cia. VACA. A parcela distribuída, portanto, seria considerada exclusão definitiva e a parcela não distribuída, exclusão temporária, que poderia virar adição em caso de venda, que foi o que ocorreu no exemplo didático.

Art. 16. Em cada balanço, o contribuinte deverá avaliar o investimento pelo valor de patrimônio líquido da coligada ou controlada, determinado conforme métodos e critérios contábeis vigentes em 31/DEZ/07.

Art. 17. A empresa controlada e coligada deverá fornecer à investidora as informações necessárias à avaliação a que se refere o art. 16.

Parágrafo único. Alternativamente, no caso de investimento em empresa domiciliada no exterior ou tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, a empresa investidora deverá fazer no balanço ou balancete da coligada ou controlada os ajustes necessários para eliminar as diferenças relevantes decorrentes da diversidade de critérios contábeis.

Aqui, a IN faz menção a contabilidade das controladas e coligadas, que também devem seguir as regras vigentes em DEZ/07. E mesmo que a empresa controlada ou coligada seja domiciliada no exterior ou seja tributada pelo lucro presumido, deverá fazer ajustes para adaptação aos critérios e métodos contábeis vigentes em dez/07, pelo menos os mais relevantes.

Art. 18. Até o ano-calendário de 2013, em cada período de apuração, o contribuinte deverá elaborar demonstração do lucro real, discriminando:

I - o lucro líquido do período para fins societários;

II - o lançamento do ajuste específico do RTT;

III - o lucro líquido do período de apuração;

IV - os lançamentos de ajuste do lucro líquido do período de apuração, de adição, exclusão e compensação, nos termos dos artigos 8º e 9º; e

V - o lucro real.

Parágrafo único. A demonstração do lucro real deverá ser transcrita no LALUR.

O Art. 18 é mais no sentido formal da apresentação do LALUR, que deverá seguir o modelo sugerido no art. 17 da Lei nº 11.941/09, apresentando primeiro os ajustes do RTT para, em seguida, apresentar os demais ajustes tradicionais (brindes, equivalência, multas e outros).

Art. 19. A partir do ano-calendário de 2014, em cada período de apuração, o contribuinte deverá elaborar demonstração do lucro real, discriminando:

I - o lucro líquido do período apurado conforme ECF prevista no art. 4º;

II - os lançamentos de ajuste do lucro líquido do período de apuração, de adição, exclusão e compensação, nos termos dos artigos 8º e 9º, com a indicação, quando for o caso, dos registros correspondentes na ECF de que trata o art. 4º; e

III - o lucro real.

§ 1º A demonstração do lucro real deverá ser transcrita no LALUR constante da Escrituração Fiscal Digital do IR e da CSLL da Pessoa Jurídica (EFD-IRPJ).

§ 2º A pessoa jurídica deverá manter controle dos lançamentos efetuados na escrituração societária com base em métodos e critérios diferentes daqueles prescritos pela legislação tributária, baseada nos critérios contábeis vigentes em 31/DEZ/07.

§ 3º A EFD-IRPJ conterá também a apuração do IR e da CSLL devidos no período a que se refere a apuração, com a discriminação das deduções quando aplicáveis, e as demais informações econômico-fiscais da pessoa jurídica.

§ 4º A EFD-IRPJ deverá ser transmitida anualmente ao SPED mediante a utilização de aplicativo a ser disponibilizado no sítio da RFB na Internet, no endereço mencionado no caput do art. 5º, até o último dia útil do mês de junho do ano seguinte ao ano-calendário a que se refira a escrituração.

§ 5º Para a apresentação da EFD-IRPJ é obrigatória a assinatura digital mediante utilização de certificado digital válido.

§ 6º Para os casos de cisão, cisão parcial, fusão, incorporação ou extinção, a apresentação da EFD-IRPJ a que se refere o art. 4º deverá ocorrer até o último dia útil do mês subsequente ao do evento.

A partir de 2014 muda definitivamente o procedimento de escrituração do LALUR, pela leitura inicial deste artigo. O lucro líquido informado já seria apresentado pela ECF, a partir da DRE apresentada pelos critérios e métodos contábeis vigentes em DEZ/07. Em seguida, seriam apresentados os ajustes (adições e exclusões) tradicionais.

Art. 20. O lucro líquido para fins societários será apurado com a utilização dos métodos e critérios contábeis definidos pela Lei nº 6.404/76, com a adoção:

I - dos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei nº 11.638/07, e pela Lei nº 11.941/09;

II - das determinações constantes das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404/76, no caso de companhias abertas e outras que optem pela sua observância; e

III - das determinações constantes das normas expedidas pelos demais órgãos reguladores que visem alinhar a legislação específica com os padrões internacionais de contabilidade, no caso de pessoas jurídicas a eles subordinados.

§ 1º O lucro líquido para fins societários será obtido na escrituração contábil para fins societários.

§ 2º No caso de pessoa jurídica que tenha adotado a Escrituração Contábil Digital (ECD), nos termos da IN RFB nº 787/07, a escrituração contábil para fins societários, referida no § 1º, será a própria ECD.

Art. 21. O lucro líquido do período de apuração, de que tratam o inciso III do art. 18 e o caput do art. 7º, será obtido:

I - no FCONT de que tratam os artigos 7º e 8º da IN RFB nº 949/09; ou

II - na ECF de que trata o art. 4º.

Parágrafo único. O FCONT será gerado a partir da escrituração contábil para fins societários, expurgando e inserindo lançamentos conforme disposto no art. 1º da IN RFB nº 967/09.

Art. 22. O ajuste específico do RTT será a diferença entre o lucro líquido do período de apuração, referido no art. 21, e o lucro líquido do período para fins societários, referido no art. 20.

§ 1º O ajuste específico do RTT reverterá o efeito da utilização de métodos e critérios contábeis diferentes daqueles da legislação tributária baseada nos métodos e critérios contábeis vigentes em 31/DEZ/07.

§ 2º Para a realização do ajuste específico do RTT deverá ser mantido o controle definido nos artigos 3º e 6º.

Estes artigos (20 a 22) consolidam a necessidade de apuração de dois resultados diferentes, com duas contabilidades. O art. 20 fala sobre o resultado contábil. O 21 apresenta o resultado fiscal. E o art. 22 explica que o ajuste denominado RTT será a diferença entre estes dois resultados.

Art. 23. Para as pessoas jurídicas sujeitas ao RTT, o lucro presumido deverá ser apurado de acordo com a legislação de regência do tributo, com utilização dos métodos e critérios contábeis a que se refere o art. 2º, independentemente da forma de contabilização determinada pelas alterações da legislação societária decorrentes da Lei nº 11.638/07, da Lei nº 11.941/09, e da respectiva regulamentação.

Parágrafo único. Na apuração da base de cálculo referida no caput, proceder-se-á aos seguintes ajustes:

I - exclusão de valores referentes à receita auferida cuja tributação poderá ser diferida para períodos subsequentes, em decorrência de diferenças de métodos e critérios contábeis determinados pela legislação societária, em relação àqueles aplicáveis à legislação tributária; e

II - adição de valores não incluídos na receita auferida cuja tributação fora diferida de períodos anteriores, em decorrência de diferenças de métodos e critérios contábeis determinados pela legislação societária, em relação àqueles aplicáveis à legislação tributária.

Art. 24. Para fins do disposto no art. 23, o contribuinte deverá manter memória de cálculo que permita:

I - identificar o valor da receita auferida em cada período; e

II - controlar os montantes das respectivas exclusões e adições à base de cálculo, a que se refere o parágrafo único do art. 23.

O Lucro Presumido será apresentado pela legislação vigente em DEZ/07. Se a empresa registrar, por acaso, receitas e despesas pela legislação societária nova, deverá fazer todos os ajustes já citados, para fins de apuração de IR e CSLL pelo lucro presumido. Por exemplo, se tiver uma receita de vendas a prazo trazida a valor presente, deverá ajustar este valor para fins de aplicação do percentual de presunção definido pela legislação tributária para o lucro presumido.

Art. 25. As pessoas jurídicas sujeitas ao RTT deverão apurar a base de cálculo de PIS e COFINS de acordo com a legislação de regência de cada contribuição, com utilização dos métodos e critérios contábeis a que se referem os artigos 2º e 11 a 13, independentemente da forma de contabilização determinada pelas alterações da legislação societária decorrentes da Lei nº 11.638/07, da Lei nº 11.941/09, e da respectiva regulamentação.

§ 1º O disposto no caput aplica-se também à apuração dos créditos decorrentes do regime de não cumulatividade, que deverão ter por base os registros do controle a que se referem os artigos 3º a 6º.

§ 2º Para apuração da base de cálculo referida no caput, deverão ser efetuados os seguintes ajustes:

I - exclusão de valores referentes à receita auferida cuja tributação poderá ser diferida para períodos subsequentes, em decorrência de diferenças de métodos e critérios contábeis determinados pela legislação societária, em relação àqueles aplicáveis à legislação tributária; e

II - adição de valores não incluídos na receita auferida cuja tributação fora diferida de períodos anteriores, em decorrência de diferenças de métodos e critérios contábeis determinados pela legislação societária, em relação àqueles aplicáveis à legislação tributária.

O Art. 25 traz para as contribuições para PIS e COFINS as mesmas regras que valem para IR e CSLL, ou seja, valem os métodos e critérios contábeis vigentes em DEZ/07. Então, se uma empresa registrar suas receitas de vendas a prazo a valor presente, deverá adicionar nas bases de PIS e COFINS o valor correspondente aos juros que foram extraídos da receita e que serão apropriados durante o período que vai da venda até o recebimento.

Se a Cia. Alfa, tributada pelo lucro real, vender um produto por R\$ 100, com recebimento em dez meses, sendo seu valor presente de R\$ 94, a receita bruta no momento da venda seria de R\$ 94, com o valor de R\$ 6 sendo apropriados em receita financeira ao longo dos dez meses. Pois bem, nas bases de PIS e COFINS, o artigo determina a inclusão do valor de R\$ 6 na receita auferida.

Outro ponto relevantíssimo acontece nas aquisições de impressoras, copiadoras e computadores mediante contratos de leasing financeiro. A contabilidade nova registrará o valor total distribuído em contas de despesa de depreciação e despesa financeira. Por outro lado, a legislação vigente em DEZ/07 (neste caso seria a Lei nº 6.099/74) registraria o valor em despesa pelos pagamentos mensais das contraprestações. Fazendo uma analogia, poderíamos dizer assim: o bichinho é peludo, come rato, corre do cachorro, mia e sobe no telhado, o nome seria gato, mas nós o chamamos de jacaré... É imobilizado e terá despesa de depreciação e despesa de juros, mas para fins fiscais, a despesa será de arrendamento mercantil. Iremos fazer exercícios didáticos para simplificar o entendimento.

Art. 26. Os lucros ou dividendos pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real não integrarão a base de cálculo:

- I - do Imposto sobre a Renda e da CSLL da pessoa jurídica beneficiária; e
- II - do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física beneficiária.

Parágrafo único. Os lucros ou dividendos a serem considerados para fins do tratamento previsto no caput são os obtidos com observância dos métodos e critérios contábeis vigentes em 31/DEZ/07.

Art. 27. No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, poderá ser distribuído, a título de lucros, sem incidência do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF):

- I - o valor da base de cálculo do imposto, diminuída de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita a pessoa jurídica; e
- II - a parcela dos lucros ou dividendos excedente ao valor determinado no inciso I, desde que a empresa demonstre, por meio de escrituração contábil fiscal conforme art. 3º, que o lucro obtido com observância dos métodos e critérios contábeis vigentes em 31/DEZ/07 é maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do imposto pela qual houver optado, ou seja, o lucro presumido ou arbitrado.

Art. 28. A parcela excedente de lucros distribuídos deverá:

- I - estar sujeita à incidência do IRRF calculado de acordo com a Tabela Progressiva Mensal e integrar a base de cálculo do IR na Declaração de Ajuste Anual do ano-calendário do recebimento, no caso de beneficiário pessoa física residente no País;
- II - ser computada na base de cálculo do Imposto sobre a Renda e da CSLL, para as pessoas jurídicas domiciliadas no País;
- III - estar sujeita à incidência do IRRF calculado à alíquota de 15%, no caso de beneficiário residente ou domiciliado no exterior; e
- IV - estar sujeita à incidência do IRRF calculado a alíquota de 25%, no caso de beneficiário residente ou domiciliado em país ou dependência com tributação favorecida a que se refere o art. 24 da Lei nº 9.430/1996.

Aqui, no final da IN é que reside o ponto de maior polêmica. Do jeito que está escrito, a distribuição de dividendos com isenção só acontecerá em relação ao lucro líquido apurado pela contabilidade fiscal, com base nos métodos e critérios contábeis vigentes em DEZ/07.

Veja um exemplo numérico relativamente simples, mas que ilustra bem a situação. Suponha uma empresa que compre um veículo por R\$ 1.000 e que utilize o bem por dez anos, sem valor residual, ou seja, o bem é doado ao final de sua utilização pela empresa. Com o bem, presta serviços, obtendo receita anual, líquida de despesas diversas, de R\$ 250.

Veja o resultado apurado na tabela a seguir no primeiro ano de atividade pela CONTABILIDADE NOVA e pela CONTABILIDADE ANTIGA:

DRE	CONTAB. NOVA	CONTAB. ANTIGA	DIFERENÇAS
(+) Receita Bruta	250	250	-
(-) Depreciação	(100)	(200)	100
Lucro Antes do IR	150	50	100
(-) Despesa de IR = 34%	(51) *1	(17)	(34)
Lucro Líquido do Exercício	99	33	66

*1 Apesar do IR Devido ser R\$ 17, a despesa será R\$ 51, pois teremos um passivo fiscal diferido de R\$ 34, referente a depreciação deduzida de forma mais rápida para fins fiscais em relação a depreciação para fins contábeis

Considerando que a empresa distribua um lucro de R\$ 50 para fins didáticos, teríamos uma situação interessante, no caso:

- Até o limite do lucro líquido contábil pelas regras antigas (R\$ 33) o valor distribuído será isento para quem receber, seja pessoa física (rendimento isento na DIRPF) ou jurídica (exclusão nas bases de IR e CSLL).
- A partir de R\$ 33, todo o valor recebido, no exemplo R\$ 17, será considerado como rendimento tributável na pessoa física pela tabela progressiva ou receita incluída nas bases de IR e CSLL, se pessoa jurídica.

A dúvida seria se a RFB iria exigir a aplicação desta regra para os dividendos apenas a partir de 2013 ou 2014 ou, então, desde 2008. Teoricamente, a exigência seria retroativa a 2008, causando enorme transtorno e preocupação nas empresas. Seria necessário refazer as DFs. (Balanço Patrimonial e DRE) desde 2008 para recalculando o lucro apurado pela legislação fiscal e, assim, informar aos sócios e acionistas que o valor que eles receberam, a título de dividendos ou distribuição de lucros, seria total ou parcialmente tributado. Os contribuintes teriam que refazer suas declarações de renda e as empresas teriam que recalculando o IR e a CSLL de todo o período de 2008 a 2012.

Segue material extraído da página CONSULTOR JURÍDICO (www.conjur.com.br), pouco depois da publicação da IN, no final de SET/13:

RECEITA SUSPENDE NOVA REGRA DE TRIBUTAÇÃO DE DIVIDENDOS

O Ministério da Fazenda desistiu da retroatividade das novas regras de tributação de dividendos que estabeleciam como base os padrões contábeis anteriores aos de 2007. As mudanças estavam descritas em Instrução Normativa da Receita Federal, que foi suspensa até que o governo federal edite Medida Provisória para tratar do assunto.

Segundo o secretário da Receita, Carlos Alberto Barreto, informou à *Agência Brasil* nesta quarta-feira (2/10) — e detalhado à **ConJur** pelo coordenador-geral de Tributação **Fernando Mombelli** —, o governo pretende enviar a MP ao Congresso ainda este ano, para que ela seja convertida em lei e suas regras passem a valer em 2014. Com isso, os impostos serão recolhidos sob a nova forma somente em 2015. As empresas e seus acionistas temiam que o novo entendimento retroagisse até 2008, já que a Receita considerou a Instrução Normativa uma mera interpretação da lei, e não uma mudança na forma de recolhimento.

As determinações estão na IN 1.397, editada em setembro. Embora lucros e dividendos geralmente sejam isentos, a Receita enquadra como tributáveis aqueles distribuídos antecipadamente, no curso do ano, quando, ao fim do exercício, a empresa fecha suas contas e verifica que teve prejuízo ou lucro inferior ao distribuído. Pela nova norma, não só essas importâncias são consideradas como lucros em excesso e tributadas, mas também os valores pagos aos sócios que forem maiores que o resultado efetivo da empresa apurado segundo as normas contábeis anteriores a 2007, quando novos métodos contábeis entraram em vigor no Brasil.

O divisor de águas foi a adequação da contabilidade brasileira às regras internacionais (IFRS), que aconteceu em 2007, por meio da Lei 11.638. Como essas alterações interfeririam na base de cálculo de tributos, o Fisco deu um jeito de afastar os efeitos das novas regras sobre sua arrecadação. Esse jeito foi a Lei 11.941, que, em 2009, instituiu o Regime Tributário de Transição (RTT), que determinou a forma de cálculo das bases do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido para empresas sujeitas ao regime de apuração do Lucro Real — usado na maioria dos casos por sociedades anônimas e sociedades limitadas de grande porte. O regime, que era para ser provisório, está até hoje à espera de uma lei que institua um sistema definitivo.

Mas o Fisco decidiu não esperar uma lei e baixou sua própria regra. A IN 1.397 determinou que os novos padrões contábeis da Lei 11.638 não valem como regra geral para se calcular o IRPJ, e não apenas para se apurar o lucro real e a base de cálculo da CSLL das empresas sujeitas ao RTT. Pegando a todos de surpresa devido a seus efeitos retroativos, a IN explicou que as empresas no RTT são obrigadas a levantar um balanço nos padrões internacionais e outro para fins fiscais. A nova obrigação, batizada de Escrituração Contábil Fiscal, entra em vigor a partir do ano que vem e substitui o Controle Fiscal Contábil de Transição (FCont). De quebra, o Fisco ainda criou uma nova definição de lucro diferente da societária e contábil: a de "lucro fiscal". A diferença entre o lucro contábil e o "lucro fiscal" passou a ser tributável. Segundo Barreto, a decisão de suspender a norma foi tomada justamente porque o Ministério da Fazenda já disse que editará uma Medida Provisória para regulamentar o RTT até o fim deste ano. O secretário afirmou que o governo desistiu da retroatividade da tributação de dividendos porque a cobrança de tributos que as empresas deixaram de pagar nos últimos cinco anos causaria insegurança jurídica. "Diversas empresas que operam na bolsa teriam de reabrir balanços de anos anteriores e refazer a contabilidade", explicou. A medida foi elogiada pelas empresas e por especialistas que acompanham o caso. Para a tributarista **Mary Elbe Queiroz**, a revogação foi "a decisão correta a se tomar". Ela alertou, no entanto, que, para que as regras comecem a valer em 2014 e os impostos sejam recolhidos em 2015, o governo tem de correr para editar a MP, pois ela precisará ser convertida em lei até o dia 31 de dezembro deste ano. É que o parágrafo 2º do artigo 62 da Constituição Federal diz que Medida Provisória que implique aumento de impostos só produz efeitos no exercício financeiro seguinte se for convertida em lei até o dia 31 de dezembro do ano em que foi editada.

Na verdade, a comentada "suspensão" da IN nº 1.397/13 continua, até o início de DEZ/13 apenas na promessa, vez que a referida IN ainda não foi revogada. Como entrevista para jornal e declarações à imprensa do Sr. Secretário da RFB não se constituem em espécie de norma tributária, a IN nº 1.397/13 continua em pleno vigor e causando enorme estrago. Além disso, muitos consultores jurídicos e tributaristas entendem que, de modo algum a RFB apenas "interpretou a lei". Entendem que a IN inova e muito, criando regras tributárias materiais completamente novas e com o claro intuito de elevar a arrecadação em prejuízo do cumprimento da lei.

Com a publicação da MP nº 627/13, a preocupação com a IN diminui um pouco, mas não cessa totalmente. Ela continua em vigor e será aplicada para os contribuintes que não optarem pelo fim do RTT já em 2014, como prevê o art. 71 da MP nº 627/13.

Veja a partir do próximo capítulo, comentário detalhado sobre a Medida Provisória nº 627/13, com todos os seus impactos na apuração do IR, CSLL, PIS e COFINS já a partir de JAN/14.

PARTE 3: MEDIDA PROVISÓRIA Nº 627/13: ASPECTOS INTRODUTÓRIOS

A MP nº 627/13 representa um MARCO na relação contabilidade-fisco, talvez o momento mais representativo do ponto de vista legislativo desde a publicação do Decreto-Lei nº 1.598/77. Tal normativo, que precisa ser apreciado e aprovado pelo Congresso Nacional, traz a tão esperada regulamentação do impacto nas bases de IR, CSLL, PIS e COFINS das profundas modificações introduzidas na legislação contábil societária, a partir das Leis nº 11.638/07 e nº 11.941/09.

Veja, de imediato, a base inicial apresentada na exposição de motivos para edição da medida provisória.

1. A Lei nº 11.638/07, alterou a Lei nº 6.404/76 - Lei das Sociedades por Ações, modificando a base de cálculo do IR, da CSLL e das contribuições para PIS/PASEP e COFINS. A Lei nº 11.941/09, instituiu o RTT, de forma opcional, para os anos-calendário de 2008 e 2009, e, obrigatória, a partir do ano-calendário de 2010.
2. O RTT tem como objetivo a neutralidade tributária das alterações trazidas pela Lei nº 11.638/07. O RTT define como base de cálculo do IR, da CSLL, da Contribuição para o PIS/PASEP, e da COFINS os critérios contábeis estabelecidos na Lei nº 6.404/76, com vigência em DEZ/07. Ou seja, a apuração desses tributos tem como base legal uma legislação societária já revogada.
3. Essa situação tem provocado inúmeros questionamentos, gerando insegurança jurídica e complexidade na administração dos tributos. Além disso, traz dificuldades para futuras alterações pontuais na base de cálculo dos tributos, pois a tributação tem como base uma legislação já revogada, o que motiva litígios administrativos e judiciais.
4. A presente Medida Provisória tem como objetivo a adequação da legislação tributária à legislação societária e às normas contábeis e, assim, extinguir o RTT e estabelecer uma nova forma de apuração do IR e da CSLL, a partir de ajustes que devem ser efetuados em livro fiscal. Além disso, traz as convergências necessárias para a apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

Em seu primeiro artigo, a MP lembra muito o Decreto-Lei nº 1.598/77, definindo, de imediato, que o cálculo do IR e das contribuições será feito considerando toda a legislação em vigor com as modificações desta medida provisória. Veja o texto:

Art. 1º O Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, a Contribuição para o PIS/PASEP e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS serão determinados segundo as normas da legislação vigente, com as alterações desta Medida Provisória.

Importante esclarecer que a MP nº 627/13 trata também de mais dois assuntos, a saber:

- Alterou a legislação que trata da tributação da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, com relação ao acréscimo patrimonial decorrente de participação em lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas; e
- Alterou a legislação que trata da tributação de lucros auferidos por pessoa física residente no Brasil por intermédio de pessoa jurídica controlada no exterior.

Neste trabalho, os dois assuntos NÃO serão abordados. Portanto, o debate será restrito, considerando apenas a primeira parte da MP, que vai até o artigo 71.

A partir do próximo tópico, os temas serão trabalhados de forma separada e por normativo modificado, para facilitar seu entendimento. Quando os normativos foram substituídos, apresentamos os dois, com a versão original ao lado da versão ajustada, com as mudanças em negrito, para facilitar sua leitura.

PARTE 4: MEDIDA PROVISÓRIA Nº 627/13: ALTERAÇÕES NO DECRETO-LEI Nº 1.598/77

A MP nº 627/13, antes de trazer novidades em relação a temas ainda não desenvolvidos pela legislação tributária brasileira, fez modificações em normativos já existentes. O primeiro dele foi o Decreto-Lei nº 1.598/77, aquele primeiro normativo que regulamentou a Lei nº 6.404/76. As mudanças no decreto serão apresentadas por tópicos, para facilitar o entendimento e, sempre que possível, comparando a legislação original com a modificada. As modificações serão destacadas em negrito.

APURAÇÃO DO LUCRO TRIBUTÁVEL E O LALUR

O Livro de Apuração do Lucro Real, conhecido como LALUR, é um livro eminentemente fiscal, cujo objetivo principal é demonstrar a passagem do lucro contábil para o lucro fiscal. O LALUR é dividido em duas partes: parte A e parte B. Na parte A, a empresa deve fazer a transcrição da apuração do lucro fiscal, partindo do resultado obtido pela escrituração contábil.

Já na parte B devem ser transcritos todos os registros, efetuados na parte A ou não, que podem/devem afetar a base fiscal de períodos posteriores.

Pois bem, a MP nº 627/13 começa fazendo pequenas alterações no LALUR. Apresentamos as mudanças, comparando com o normativo original, fazendo comentários em seguida.

MP nº 627/13 - ART. 2º - ALTERAÇÕES NO DECRETO-LEI nº 1.598/77	
TEXTO ORIGINAL	TEXTO AJUSTADO MP nº 627/13
<p>Art 7º - O lucro real será determinado com base na escrituração que o contribuinte deve manter, com observância das leis comerciais e fiscais.</p> <p>§ 6º - NÃO EXISTIA</p>	<p>Art 7º - O lucro real será determinado com base na escrituração que o contribuinte deve manter, com observância das leis comerciais e fiscais.</p> <p>§ 6º A escrituração prevista neste artigo deverá ser entregue em meio digital ao SPED.</p>
<p>Art 8º - O contribuinte deverá escriturar, além dos demais registros requeridos pelas leis comerciais e pela legislação tributária, os seguintes livros:</p> <p>I - de apuração de lucro real, no qual:</p> <p>a) serão lançados os ajustes do lucro líquido do exercício, de que tratam os §§ 2º e 3º do artigo 6º;</p> <p>b) será transcrita a demonstração do lucro real (§ 1º);</p> <p>c) serão mantidos os registros de controle de prejuízos a compensar em exercícios subsequentes (art. 64), de depreciação acelerada, de exaustão mineral com base na receita bruta, de exclusão por investimento das pessoas jurídicas que explorem atividades agrícolas ou pastoris e de outros valores que devam influenciar a determinação do lucro real de exercício futuro e não constem de escrituração comercial (§ 2º).</p> <p>II - razão auxiliar em ORTN</p> <p>§ 1º - Completada a ocorrência de cada fato gerador do imposto, o contribuinte deverá elaborar demonstração do lucro real, que discriminará:</p>	<p>Art. 8º O contribuinte deverá escriturar, além dos demais registros requeridos pelas leis comerciais e pela legislação tributária, os seguintes livros:</p> <p>I - de apuração do lucro real, que será entregue em meio digital e no qual:</p> <p>a) serão lançados os ajustes do lucro líquido do exercício, de que tratam os §§ 2º e 3º do artigo 6º;</p> <p>b) será transcrita a demonstração do lucro real e a apuração do IR;</p> <p>c) serão mantidos os registros de controle de prejuízos a compensar em exercícios subsequentes (art. 64), de depreciação acelerada, de exaustão mineral com base na receita bruta, de exclusão por investimento das pessoas jurídicas que explorem atividades agrícolas ou pastoris e de outros valores que devam influenciar a determinação do lucro real de exercício futuro e não constem de escrituração comercial (§ 2º).</p> <p>II – REVOGADO.</p> <p>§ 1º Completada a ocorrência de cada fato gerador do imposto, o contribuinte deverá elaborar o E-LALUR, de forma integrada às escriturações comercial e fiscal, que discriminará:</p>

<p>a) o lucro líquido do exercício do período-base de incidência;</p> <p>b) os lançamentos de ajuste do lucro líquido (art. 6º §§ 2º e 3º), com a indicação, quando for o caso, dos registros correspondentes na escrituração comercial ou fiscal;</p> <p>c) o lucro real.</p> <p>d) NÃO EXISTIA.</p> <p>e) NÃO EXISTIA.</p> <p>§ 3º NÃO EXISTIA</p> <p>§ 4º NÃO EXISTIA</p> <p>§ 2º Para fins da escrituração contábil, inclusive da aplicação do disposto no § 2º do art. 177 da Lei nº 6.404/76, os registros contábeis que forem necessários para a observância das disposições tributárias relativos à determinação da base de cálculo do imposto de renda e, também, dos demais tributos, quando não devam, por sua natureza fiscal, constar da escrituração contábil, ou forem diferentes dos lançamentos dessa escrituração, serão efetuados exclusivamente em:</p> <p>I – livros ou registros contábeis auxiliares; ou II – livros fiscais, inclusive no livro de que trata o inciso I do caput deste artigo. <u>(Incluído pela Lei nº 11.941/09)</u></p> <p>§ 3º O disposto no § 2º deste artigo será disciplinado pela RFB.</p>	<p>a) o lucro líquido do exercício do período-base de incidência;</p> <p>b) os registros de ajuste do lucro líquido, com identificação das contas analíticas do plano de contas e indicação discriminada por lançamento correspondente na escrituração comercial, quando presentes;</p> <p>c) o lucro real.</p> <p>d) a apuração do IR devido, com a discriminação das deduções quando aplicáveis; e</p> <p>e) demais informações econômico-fiscais da pessoa jurídica.</p> <p>§ 3º O disposto neste artigo será disciplinado em ato normativo da RFB.</p> <p>§ 4º Para fins do disposto na alínea “b” do § 1º, considera-se conta analítica aquela que registra em último nível os lançamentos contábeis.</p> <p>§ 2º Para fins da escrituração contábil, inclusive da aplicação do disposto no § 2º do art. 177 da Lei nº 6.404/76, os registros contábeis que forem necessários para a observância das disposições tributárias relativos à determinação da base de cálculo do imposto de renda e, também, dos demais tributos, quando não devam, por sua natureza fiscal, constar da escrituração contábil, ou forem diferentes dos lançamentos dessa escrituração, serão efetuados exclusivamente em:</p> <p>I – livros ou registros contábeis auxiliares; ou II – livros fiscais, inclusive no livro de que trata o inciso I do caput deste artigo. <u>(Incluído pela Lei nº 11.941/09)</u></p> <p>§ 3º O disposto no § 2º deste artigo será disciplinado pela RFB.</p>
<p>Art. 8º-A. O sujeito passivo que deixar de apresentar o livro de que trata o inciso I do caput do art. 8º, nos prazos fixados no ato normativo a que se refere o seu § 3º, ou que o apresentar com inexatidões, incorreções ou omissões, fica sujeito às seguintes multas:</p> <p>I - equivalente a 0,025% (vinte e cinco milésimos por cento), por mês-calendário ou fração, da receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a apuração, limitada a um por cento, relativamente às pessoas jurídicas que deixarem de apresentar ou apresentarem em atraso o livro; e</p> <p>II - cinco por cento, não inferior a R\$ 500,00 (quinhentos reais), do valor omitido, inexato ou incorreto.</p> <p>§ 1º A multa de que trata o inciso I do caput será reduzida:</p> <p>I - à metade, quando o livro for apresentado depois do prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; e</p> <p>II - em vinte e cinco por cento, se houver a apresentação do livro no prazo fixado em intimação.</p> <p>§ 2º A multa de que trata o inciso II do caput:</p> <p>I - não será devida se o sujeito passivo corrigir as inexatidões, incorreções ou omissões antes de iniciado qualquer procedimento de ofício; e</p> <p>II - será reduzida em vinte e cinco por cento, se forem corrigidas as inexatidões, incorreções ou omissões no prazo fixado em intimação.</p> <p>§ 3º Quando não houver receita bruta informada no período de apuração a que se refere a escrituração, deverá ser utilizada a receita bruta do último período de apuração informado, atualizada pela taxa Selic até o termo final de encerramento do período a que se refere a escrituração.</p>	

§ 4º A multa prevista no inciso I do caput não poderá ser inferior à R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), por mês-calendário ou fração.

§ 5º Sem prejuízo das penalidades previstas neste artigo, aplica-se o disposto no art. 47 da Lei nº 8.981/95 (LUCRO ARBITRADO), à pessoa jurídica que não escriturar o livro de que trata o inciso I do caput do art. 8º de acordo com as disposições da legislação tributária.

Antes de tecer comentários, acho importante trazer a exposição de motivos, justificando a alteração dos artigos e a inclusão do anexo do artigo 8º.

EXPOSIÇÃO DE MOTIVOS

15.1. O art. 7º, que fica acrescido do § 6º, com o objetivo de aperfeiçoar a forma de entrega e de manutenção da escrituração comercial e fiscal, base para determinação do lucro real, face aos avanços tecnológicos e a instituição do SPED, pelo Decreto nº 6.022/07.

15.2. O art. 8º, também em razão dos avanços tecnológicos e objetivando melhor controle, mediante o aperfeiçoamento da forma de escriturar e de disponibilizar o livro de apuração do lucro real fiscal, obriga os contribuintes a escriturar o livro eletrônico de escrituração e apuração da pessoa jurídica pelo lucro real. A manutenção da sistemática de ajustes em Livro Fiscal para os ajustes do lucro líquido decorrentes do RTT foi pleiteada pela comunidade empresarial brasileira em detrimento da possível adoção da Contabilidade Fiscal segregada da Contabilidade Societária (**two books of account**), o que elevaria o custo Brasil para as empresas.

Porém, ao adotar o Livro Fiscal como solução de controle da apuração do resultado fiscal, faz-se necessária uma identificação mais clara e precisa dos fatos passíveis de ajustes ao lucro líquido e a integração com a escrituração contábil. Esse grau de transparência garante maior segurança jurídica ao contribuinte e confere maior segurança para aplicação de recursos pelos investidores, em função da diminuição dos riscos e surpresas com relação à diminuição do patrimônio e capacidade de geração de lucros.

Trata-se de um avanço no ambiente de tratamento, controle e demonstração das operações praticadas pelas empresas, com repercussão no resultado fiscal, reduzindo consideravelmente a ocorrência de erros ou inconsistências que, ao longo de todo este período, têm sido constatados pela RFB, no tocante às informações agregadas, como apresentadas pela sistemática atual do RTT.

Esta obrigação acessória visa a simplificar e padronizar o modelo de controle adotado pela administração tributária atualmente, pela eliminação do Controle Fiscal Contábil de Transição - FCONT e da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ em relação às mesmas informações solicitados no antigo LALUR.

15.3. O art. 8º-A estabelece uma multa específica pela falta de apresentação da escrituração do livro de apuração do lucro real em meio digital, ou pela sua apresentação com informações inexatas, omissas ou incorretas, com base na capacidade contributiva do sujeito passivo e utilizando-se de dispositivos de redução da penalidade existentes para outras declarações administradas pela RFB, de acordo com o prazo de cumprimento da obrigação.

O art. 7º trouxe como única novidade a obrigatoriedade (que já existe) de que a escrituração contábil (SPED CONTÁBIL) e fiscal (SPED FISCAL) seja feita em meio digital e disponibilizada no ambiente SPED. A IN SRFB nº 989/09 trata da criação do e-LALUR. Contudo, o formato do livro eletrônico não foi disponibilizado pela RFB. Já no art. 8º, temos algumas mudanças interessantes.

A primeira e mais importante é que o LALUR (eletrônico) é oficializado como instrumento de controle entre contabilidade e Fisco. As regras internacionais de contabilidade serão trabalhadas nas demonstrações financeiras das empresas e o resultado contábil apresentado pela empresa refletirá o LAIR apurado com base na aplicação plena do princípio de competência e de toda a lógica da ciência contábil baseada nos normativos emanados pelos órgãos reguladores a partir dos pronunciamentos emitidos pelo CPC. Após este resultado, serão procedidos os ajustes (adições e exclusões) no LALUR como sempre foi feito.

A segunda é que a parte A do LALUR passará a apresentar, obrigatoriamente, o cálculo (completo) do IR, incluindo as deduções (incentivos fiscais e retenções na fonte). Mais adiante, a MP traz a mesma obrigatoriedade para CSLL, cuja apuração e cálculo devem compor o e-LALUR (livro eletrônico).

A terceira é a exigência de informar a conta analítica que originou o valor que foi adicionado ou excluído nas bases do IR e da CSLL. Importante ressaltar que tal fato somente acontecerá naqueles ajustes de receitas e despesas que integram o resultado contábil e não são dedutíveis. No caso dos ajustes provenientes de despesas e receitas que não compõe o resultado contábil mas devem integrar o resultado fiscal, teoricamente não há conta analítica a ser informada. Contudo, é possível que seja exigido informar a conta patrimonial que registrou o pagamento dedutível ou o recebimento tributável ou a conta de ativo ou passivo que poderá ser deduzida ou deverá ser tributada antecipadamente.

Foi criado, ainda o art. 8º-A, inserido para tratar da obrigatoriedade de envio do e-LALUR ao SPED nos prazos que serão fixados posteriormente. Entrega em atraso ou com erro poderá ocasionar a cobrança de multa.

REDEFINIÇÃO DO CONCEITO DE RECEITA BRUTA

O tema é tratado em diversos normativos na legislação tributária, mas também consta no Decreto-Lei nº 1.598/77 e sempre causou polêmica sobre o que entra e o que não entra no item denominado Receita Bruta. O objetivo foi esclarecer a polêmica sobre o que entra e o que não entra no item. Vamos primeiro ver as normas (original e modificada), depois a exposição de motivos e, por fim, nossos comentários.

MP nº 627/13 - ART. 2º - ALTERAÇÕES NO DECRETO-LEI nº 1.598/77	
TEXTO ORIGINAL	TEXTO AJUSTADO MP nº 627/13
<p>Art. 12 - A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados.</p> <p>§ 1º - A receita líquida de vendas e serviços será a receita bruta diminuída das vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente e dos impostos incidentes sobre vendas.</p> <p>§ 2º e § 3º - Falam da omissão de receitas. § 4º NÃO EXISTIA</p> <p>§ 5º NÃO EXISTIA</p>	<p>Art. 12. A receita bruta compreende:</p> <p>I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;</p> <p>II - o preço da prestação de serviços em geral;</p> <p>III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e</p> <p>IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica, não compreendidas nos incisos I a III.</p> <p>§ 1º A receita líquida será a receita bruta diminuída de:</p> <p>I - devoluções e vendas canceladas;</p> <p>II - descontos concedidos incondicionalmente;</p> <p>III - tributos sobre ela incidentes; e</p> <p>IV - valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404/76, das operações vinculadas à receita bruta.</p> <p>§ 2º e § 3º - Falam da omissão de receitas. § 4º Na receita bruta, não se incluem os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante, pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário.</p> <p>§ 5º Na receita bruta, incluem-se os tributos sobre ela incidentes e os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404/76, das operações previstas no caput, observado o disposto no § 4º.</p>

A exposição de motivos explica que o art. 12 foi alterado com o objetivo de aperfeiçoar a definição de receita bruta e de receita líquida.

Na verdade, esta alteração foi importantíssima para regulamentar e uniformizar o conceito de receita bruta na legislação tributária. Não há novidade na inclusão do resultado auferido nas operações de conta alheia. Este seria representado pelas comissões obtidas sobre representação de bens ou serviços de terceiros e o dispositivo já fazia parte da legislação, constando inclusive no atual Regulamento do IR (Decreto 3.000/99, art. 224).

Em síntese, o artigo diz que receita bruta é aquela obtida com a exploração da atividade descrita no contrato social ou estatuto da empresa, seja ela qual for: venda, revenda, serviços, locação, intermediação ou qualquer outro tipo. Tal dispositivo pode simplificar alguns questionamentos em relação a empresas com atividade principal envolvendo, por exemplo, locação de bens. O artigo deixa claro, também, que ICMS, PIS, COFINS e ISS integram a receita bruta, enquanto IPI e ICMS ST não. Se forem registrados como receitas, o IPI e o ICMS ST devem ser excluídos da base.

Outro dispositivo importante foi o relativo ao Ajuste a Valor Presente - AVP, que será utilizado nas vendas realizadas para recebimento acima de doze meses e nas operações de curto prazo quando relevantes. Estes valores devem integrar a receita bruta, sendo extraídos para fins de apuração da receita líquida. Como a tributação de PIS, COFINS, IR e CSLL pelo lucro real (estimativa), presumido ou arbitrado alcança sempre a receita bruta e não a receita líquida, o legislador arrumou a casa para fins fiscais, definindo que o AVP deve ser deduzido da receita bruta. Por exemplo, suponha que uma empresa efetue a venda de mercadorias por R\$ 100 para recebimento futuro e seu valor presente seja R\$ 90. Deveria apresentar sua DRE da seguinte forma:

➤ Receita Bruta	100
➤ (-) Deduções da RB – AVP	(10)
➤ Receita Líquida	90

A receita, no caso, utilizada nas bases de PIS e COFINS seria R\$ 100, assim como na base estimada (Lucro Real), e nas bases do lucro presumido e do lucro arbitrado, a aplicação dos percentuais de presunção (8% e 12% para vendas ou revendas ou 32% para prestação de serviços) seria feita sobre 100.

E no lucro real, o resultado também será apurado desconsiderando a separação do ajuste a valor presente, que deverá ser integrado ao resultado no mesmo período da receita ou despesa original. Neste caso, embora a receita líquida no mês da venda fosse R\$ 90, a empresa deveria adicionar R\$ 10 nas bases de IR e CSLL, conforme definição dos artigos 3º e 4º da MP nº 627/13, que são apresentados e analisados na parte 8 (pág. 67).

CUSTO DOS BENS E SERVIÇOS E O ARRENDAMENTO MERCANTIL

A apuração do custo dos produtos vendidos na atividade industrial representa atividade das mais complexas na contabilidade. Tanto é que existe uma parte específica apenas para tratar do tema denominada CONTABILIDADE DE CUSTOS, que normalmente é transmitida em mais de uma disciplina, ou com a abertura de CUSTOS I e CUSTOS II ou com disciplinas correlatas como CONTABILIDADE GERENCIAL OU GESTÃO E CONTROLE DE CUSTOS, dentre outros nomes.

O Manual de Contabilidade Tributária, 7ª ed. traz uma longa explicação sobre o assunto no início do capítulo 18, com alguns exemplos numéricos para ilustrar e detalhar o assunto.

O tema é tratado, inicialmente, no art. 13 do Decreto-Lei nº 1.598/77, que sofreu pequena modificação, para retirar deste item, o valor referente a depreciação dos bens objeto de arrendamento mercantil e que são alocados ao custo de produção. Inicialmente, veja o que foi acrescentado na legislação original.

MP nº 627/13 - ART. 2º - ALTERAÇÕES NO DECRETO-LEI nº 1.598/77	
TEXTO ORIGINAL	TEXTO AJUSTADO MP nº 627/13
<p>Art 13 - O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação.</p> <p>§ 1º - O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente:</p> <p>a) o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto neste artigo;</p> <p>b) o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;</p> <p>c) os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;</p> <p>d) os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;</p> <p>e) os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.</p> <p>§ 2º - A aquisição de bens de consumo eventual, cujo valor não exceda de 5% do custo total dos produtos vendidos no exercício social anterior, poderá ser registrada diretamente como custo.</p> <p>§ 3º NÃO EXISTIA</p> <p>§ 4º NÃO EXISTIA</p>	<p>Art 13 - O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação.</p> <p>§ 1º - O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente:</p> <p>a) o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto neste artigo;</p> <p>b) o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;</p> <p>c) os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;</p> <p>d) os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;</p> <p>e) os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.</p> <p>§ 2º - A aquisição de bens de consumo eventual, cujo valor não exceda de 5% do custo total dos produtos vendidos no exercício social anterior, poderá ser registrada diretamente como custo.</p> <p>§ 3º O disposto nas alíneas "c", "d" e "e" do § 1º não alcança os encargos de depreciação, amortização e exaustão gerados por bem objeto de arrendamento mercantil, na pessoa jurídica arrendatária.</p> <p>§ 4º No caso de que trata o § 3º, a pessoa jurídica deverá proceder ao ajuste no lucro líquido para fins de apuração do lucro real, no período de apuração em que o encargo de depreciação, amortização ou exaustão for apropriado como custo de produção.</p>

Na exposição de motivos, a mudança no art. 13 é explicada em razão da alteração significativa na forma de contabilização do arrendamento mercantil (leasing) na Lei das Sociedades por Ações, com o reconhecimento no ativo imobilizado do bem arrendado, desde a formalização do contrato, que fica acrescido dos §§ 3º e 4º, para disciplinar os efeitos provocados por essa nova sistemática de contabilização, vedando o reflexo que seria provocado com o reconhecimento no imobilizado do bem objeto de leasing financeiro (despesas de depreciação). Permanece, portanto, nesse caso, a possibilidade de reconhecimento somente da contraprestação de arrendamento mercantil.

A mudança no art. 13 é para deixar registrado que não será dedutível na base do IR o valor da depreciação dos bens adquiridos via arrendamento mercantil e utilizados no processo de produção.

Embora pareça simples, o controle deste ajuste no LALUR será algo relativamente trabalhoso. Veja um exemplo didático para compreensão do tema.

A Cia. Beta produz Z, feito com as matérias-primas W e Q. Considere o primeiro mês de funcionamento da Cia. Beta, portanto com estoque inicial zero.

- A Cia. Beta produz 10 unidades do produto Z, com a utilização dos seguintes itens:
- ✓ Matéria-Prima Q, 30 unidades adquiridas por R\$ 10 cada. Foram utilizadas 20 unidades, sendo baixadas da conta de estoque de matéria-prima o valor de R\$ 200.
 - ✓ Matéria-Prima W, 50 unidades adquiridas por R\$ 4 cada, sendo utilizadas 40 unidades, sendo baixadas da conta de estoque o valor de R\$ 160.
 - ✓ Custos de produção (energia, aluguel, mão-de-obra, dentre outros) de R\$ 140.

Além dos três itens, cujo uso para produzir 10 unidades de Z montou R\$ 500 (200 + 160 + 140), a empresa tem ainda a máquina que produz Z para integrar ao custo de produção.

A máquina foi adquirida via arrendamento mercantil financeiro neste mês. A Cia. Beta irá pagar ao arrendador 36 parcelas de R\$ 100, com um valor de opção de compra no final do contrato de R\$ 300. Portanto, a contabilidade modernizada, com base nas Leis nº 11.638/07 e nº 11.941/09, exige a apuração de alguns dados para que a contabilização da máquina seja feita:

- ✓ O valor presente da máquina será R\$ 3.360.
- ✓ O valor residual será zero.
- ✓ A máquina será depreciada totalmente em 14 anos, o prazo estimado de uso.

O registro da máquina seria o seguinte:

Débito – Imobilizado	3.360
Débito – AVP – Juros a Apropriar	540
Crédito – Financiamento a Pagar	3.900 (36 parcelas de 100 + opção de 300)

Considerando depreciação em 14 anos, em quotas constantes, o valor da depreciação mensal seria de R\$ 20 (3.360 / 168 meses). O registro contábil seria o seguinte:

Débito – Estoque – Produtos em Elaboração	
Crédito – Imobilizado – Depreciação Acumulada	20

Aqui cabe também o registro da despesa de juros, que também não deve integrar o custo de produção para fins fiscais, mas neste caso também não integra o custo de produção para fins contábeis, pois trata-se de despesa financeira na contabilidade. Portanto, a conta Produtos Acabados, representando as dez unidades do produto Z, teria o saldo de R\$ 520, composto da seguinte forma:

- ✓ Matéria-Prima W → 160
- ✓ Matéria-Prima Z → 200
- ✓ Outros Custos → 140
- ✓ Depreciação → 20

O custo unitário de produção de Z será R\$ 52 (520 / 10 unidades produzidas). Admitindo que a Cia. Beta venda 7 unidades, o valor reconhecido em Custo dos Produtos Vendidos será R\$ 364, permanecendo em Estoque de Produtos Acabados o montante de R\$ 156, referente 3 unidades.

Para fins fiscais, na dedução do Custo dos Produtos Vendidos de R\$ 364, o FISCO determina a adição do valor da depreciação considerada no custo de produção. Teoricamente, o valor da depreciação que foi considerado como custo montou R\$ 14 (70% sobre o valor de R\$ 20). Contudo, o § 4º do art. 13 diz que o valor será ajustado no período apropriado como custo de produção. O valor de R\$ 20 integrou o custo de produção no mês, mas a apropriação ao resultado atingiu somente sete das dez unidades produzidas. Importante entender que a legislação fiscal aceitará o valor de R\$ 100, que foi pago pelo arrendamento da máquina, como despesa no mesmo mês. Neste caso, fazendo a leitura do artigo modificado, o entendimento seria que a exclusão (líquida) permitida aqui poderia ser de R\$ 86 (100 menos 14).

Contudo, isso exigiria um controle contábil-tributária relativamente complexo para acompanhar as vendas e produção dos próximos períodos, com objetivo de fazer as diversas exclusões e adições, que teriam que empatar ao final, ou seja, o total excluído teria que ser adicionado posteriormente.

Caso a empresa faça a adição e exclusão no momento da apropriação, que seria o mais indicado, os ajustes no LALUR seriam os seguintes (considerando o pagamento da opção de compra junto com as prestações e de forma anual, 100 por ano):

- X1 a X3 – Três exclusões (líquidas) de R\$ 880 (1.300 do pagamento anual menos 240 da depreciação anual menos 180 das despesas financeiras, considerando apropriação linear). O total de exclusões, ao final do 3º ano, seria 2.640.
- X4 a X14 – onze adições de 240. O total das adições seria 2.640, zerando as exclusões feitas de X1 a X3.

VALOR UNITÁRIO DE AQUISIÇÃO DO IMOBILIZADO: VALOR ATUALIZADO

O art. 15 foi modificado, objetivando seu alinhamento aos novos grupos de ativos constantes no art. 178 (ativo não circulante) da Lei nº 6.404/76. Também atualiza o valor aceito a título de despesa operacional.

MP nº 627/13 - ART. 2º - ALTERAÇÕES NO DECRETO-LEI nº 1.598/77	
TEXTO ORIGINAL	TEXTO AJUSTADO MP nº 627/13
<p>Art 15 - O custo de aquisição de bens do ativo permanente não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a Cr\$3.000,00 ou prazo de vida útil que não ultrapasse um ano.</p> <p>§ 1º - Poderão ser amortizados os encargos e as despesas, registrados no ativo diferido, que contribuirão na formação do resultado de mais de um exercício social, tais como:</p> <p>a) os juros durante o período de construção e pré-operação;</p> <p>b) os juros pagos ou creditados aos acionistas durante o período que anteceder o início das operações sociais, ou de implantação do empreendimento inicial;</p> <p>c) os custos, despesas e outros encargos com a reestruturação, reorganização ou modernização da empresa.</p> <p>§ 2º - A quota de exaustão, calculada nos termos do <u>Decreto-Lei nº 1.096/70</u>, na parte em que exceder da quota de exaustão com base no custo de aquisição dos direitos minerais, será creditada à conta especial de reserva de lucros, que somente poderá ser utilizada para absorção de prejuízos ou incorporação ao capital social, observado o disposto nos §§ 3º e 4º do artigo 19.</p>	<p>Art. 15. O custo de aquisição de bens do ativo não circulante imobilizado e intangível não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a (R\$ 1.200,00) ou prazo de vida útil não superior a um ano.</p>

Os bens adquiridos com prazo de uso inferior a um ano ou então valor individual até R\$ 1.200 serão reconhecidos, para fins fiscais, diretamente em despesa. Em algumas situações, permitido pelos pronunciamentos do CPC, o bem adquirido com prazo de vida útil inferior a um ano pode ser registrado no imobilizado. Caberá, neste caso, controle no e-LALUR. Por exemplo, suponha que a Blockbuster, que faz parte do grupo Lojas Americanas, compra DVD para locação, com prazo estimado de uso de 9 meses e registra estes itens no imobilizado, depreciando-os neste período. Suponha aquisição de DVD por R\$ 9 em JAN/14. A despesa será reconhecida em R\$ 1 por mês entre os meses de JAN e SET/14. Em JAN/14 será feita exclusão de R\$ 8. Entre os meses de FEV/14 e SET/14, será feita adição de R\$ 1.

DESPESAS FINANCEIRAS INTEGRADAS AO ATIVO IMOBILIZADO (EM CONSTRUÇÃO)

As receitas e despesas financeiras são apropriadas pelo regime de competência. Contudo, nas aquisições ou construções de bens do ativo não circulante, com empréstimos e financiamentos associados, a contabilidade recomenda o reconhecimento no ativo das despesas de juros atreladas aos bens ainda não postos em uso, sendo estes valores integrados ao bem e, posteriormente, depreciados ou amortizados. A mudança no art. 17, apresentado a seguir, é pertinente, pois veio permitir que a empresa utilize um dos dois critérios: ou aceitar exatamente o que for feito na contabilidade, ou então considerar as despesas de juros conforme elas forem incorridas.

MP nº 627/13 - ART. 2º - ALTERAÇÕES NO DECRETO-LEI nº 1.598/77	
TEXTO ORIGINAL	TEXTO AJUSTADO MP nº 627/13
<p>Art 17 - Os juros, o desconto, a correção monetária prefixada, o lucro na operação de reporte e o prêmio de resgate de títulos ou debêntures, ganhos pelo contribuinte, serão incluídos no lucro operacional e, quando derivados de operações ou títulos com vencimento posterior ao encerramento do exercício social, poderão ser rateados pelos períodos a que competirem.</p> <p>Parágrafo único - Os juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis como custo ou despesa operacional, observadas as seguintes normas:</p> <p>a) os juros pagos antecipadamente, os descontos de títulos de crédito, a correção monetária prefixada e o deságio concedido na colocação de debêntures ou títulos de crédito deverão ser apropriados, <i>pro rata tempore</i>, nos exercícios sociais a que competirem;</p> <p>b) os juros de empréstimos contraídos para financiar a aquisição ou construção de bens do ativo permanente, incorridos durante as fases de construção e pré-operacional, podem ser registrados no ativo diferido, para serem amortizados.</p> <p>§ 2º NÃO EXISTIA</p> <p>§ 2º NÃO EXISTIA</p>	<p>Art 17 - Os juros, o desconto, a correção monetária prefixada, o lucro na operação de reporte e o prêmio de resgate de títulos ou debêntures, ganhos pelo contribuinte, serão incluídos no lucro operacional e, quando derivados de operações ou títulos com vencimento posterior ao encerramento do exercício social, poderão ser rateados pelos períodos a que competirem.</p> <p>§ 1º Sem prejuízo do disposto no art. 13 da Lei nº 9.249/95, os juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis como custo ou despesa operacional, observadas as seguintes normas:</p> <p>a) os juros pagos antecipadamente, os descontos de títulos de crédito, a correção monetária prefixada e o deságio concedido na colocação de debêntures ou títulos de crédito deverão ser apropriados, <i>pro rata tempore</i>, nos exercícios sociais a que competirem; e</p> <p>b) os juros e outros encargos, associados a empréstimos contraídos, especificamente ou não, para financiar a aquisição, construção ou produção de bens classificados como estoques de longa maturação, propriedade para investimentos, ativo imobilizado ou ativo intangível, podem ser registrados como custo do ativo, desde que incorridos até o momento em que os referidos bens estejam prontos para seu uso ou venda.</p> <p>§ 2º Considera-se como encargo associado a empréstimo aquele em que o tomador deve necessariamente incorrer para fins de obtenção dos recursos.</p> <p>§ 3º Alternativamente, nas hipóteses a que se refere a alínea "b" do § 1º, os juros e outros encargos poderão ser excluídos na apuração do lucro real quando incorridos, devendo ser adicionados quando o respectivo ativo for realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa.</p>

A exposição de motivos para alteração do art. 17 diz que ele possibilita o registro como custo do ativo dos encargos de empréstimos necessários à aquisição, construção ou produção de bens classificados como estoques de longa maturação, investimentos, no ativo imobilizado ou intangível. Tal possibilidade fica condicionada à aplicação dos recursos na aquisição, construção ou produção desses bens.

Os ativos que são construídos ou adquiridos podem ser financiados com recursos próprios ou com recursos de terceiros, principalmente oriundo de financiamentos. A apropriação de juros deve ser feita pelo regime de competência, conforme apropriação pro rata tempore. Os juros são apropriados em despesas financeiras, caso os ativos estejam em funcionamento. Contudo, se o ativo não estiver em uso, os juros devem ser reconhecidos no ativo, conforme os pronunciamentos emitidos pelo CPC, fazendo parte do custo de construção ou aquisição. O ajuste no art. 17 permite a exclusão destes valores com a respectiva adição posterior, por ocasião da depreciação, exaustão ou amortização. Veja exemplo numérico:

A Cia. Z é uma empresa comercial, que compra (com recursos próprios) um terreno por R\$ 1.000 em JAN/14 e realiza a construção de sua filial durante o ano de 2014, gastando o total de R\$ 2.000, a ser reconhecido na conta de edificações. Para a parte edificada, a Cia. Z obteve um financiamento de R\$ 1.500 no Banco da Praça, obtido no próprio mês de JAN/14, com taxa anual de juros de 10% e carência de pagamento no primeiro ano. O registro contábil. A filial construída é inaugurada em JAN/15 e tem prazo de vida útil estimada de 25 anos, sem valor residual. Vamos aos registros realizados em 2014:

COMPRA TERRENO:

Débito – Imobilizado: Terrenos	
Crédito – Caixa	1.000

CONSTRUÇÃO DA FILIAL:

Débito – Imobilizado: Edificações	2.000
Crédito – Caixa	500
Crédito – Financiamento a Pagar	1.500

APROPRIAÇÃO DOS JUROS:

Débito – Imobilizado: Edificações	
Crédito – Financiamento a Pagar	150

A parte edificada ficou com saldo de R\$ 2.150 (2.000 + 150). Com a depreciação em 25 anos, o valor anual depreciado, a partir de 2015, seria de R\$ 86 (2.150 / 25 anos), registrando anualmente:

Débito – Despesa de Depreciação	
Crédito – Depreciação Acumulada	86

O dispositivo prevê a possibilidade de exclusão de R\$ 150 em 2014, lembrando que trata-se de uma opção, não imposição. O contribuinte pode, se assim desejar, não fazer a exclusão, considerando a dedução quando o bem for depreciado ou vendido. Posteriormente, o valor excluído será adicionado. No exemplo didático, esta adição anual seria de R\$ 6 (150 / 25 anos).

No exemplo didático, considere 25 anos, mesmo prazo da legislação fiscal. Caso a depreciação fosse em período maior, com um valor residual ao final, a empresa teria um pouco mais de trabalho, mas a lógica seria a mesma, adicionando no total o valor de R\$ 150 ao longo do tempo.

LUCRO DA EXPLORAÇÃO: AJUSTES A CONSIDERAR

Conforme a legislação vigente, o lucro da exploração, a ser calculado pelas empresas que desenvolvem atividades incentivadas, corresponde ao lucro líquido do período, ajustado por receitas e despesas que não integrem sua atividade operacional.

O art. 19 trata do lucro da exploração e fica acrescido dos incisos V e VI, ao caput, objetivando excluir do cálculo do lucro da exploração os valores recebidos a título de subvenção para investimento e doações do Poder Público, e os ganhos e perdas decorrentes de ajuste com base no valor justo. E tem seus §§ 3º e 4º alterados com o objetivo de atualizar a conta de reserva que deve receber o valor do imposto que deixar de ser pago em virtude do benefício fiscal. Além disso, fica acrescido do § 7º, buscando reduzir os efeitos do ajuste a valor presente sobre o cálculo do lucro da exploração. Os §§ 8º e 9º têm como objetivo estabelecer condições nas hipóteses de apuração de prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior ao valor do imposto e de utilização da reserva para compensação de prejuízos. Alteração do § 5º visa incluir as condições introduzidas pelos §§ 8º e 9º. Veja o artigo original e a modificação determinada pela MP nº 627/13.

MP nº 627/13 - ART. 2º - ALTERAÇÕES NO DECRETO-LEI nº 1.598/77	
TEXTO ORIGINAL	TEXTO AJUSTADO MP nº 627/13
<p>Art. 19. Considera-se lucro da exploração o lucro líquido do período-base, ajustado pela exclusão dos seguintes valores:</p> <p>I - a parte das receitas financeiras que exceder das despesas financeiras, sendo que, no caso de operações prefixadas, considera-se receita ou despesa financeira a parcela que exceder, no mesmo período, à correção monetária dos valores aplicados;</p> <p>II - os rendimentos e prejuízos das participações societárias; e</p> <p>III - outras receitas ou outras despesas de que trata o <u>inciso IV do caput do art. 187 da Lei nº 6.404/76</u>;</p> <p>IV - REVOGADO</p> <p>V - NÃO EXISTIA</p> <p>VI - NÃO EXISTIA</p> <p>§ 1º - Aplicam-se ao lucro da exploração:</p> <p>a) as isenções de que tratam os <u>artigos 13 da Lei nº 4.239/63; 34 da Lei nº 5.508/68; 23 do Decreto-lei nº 756/69; 1º do Decreto-lei nº 1.328/74; e 1º e 2º do Decreto-lei nº 1.564/77</u>;</p> <p>b) a redução da alíquota do imposto de que tratam os <u>artigos 14 da Lei nº 4.239/63; 35 da Lei nº 5.508/68; e 22 do Decreto-lei nº 756/69</u>;</p> <p>c) a isenção de que trata o <u>artigo 80 do Decreto-lei nº 221/67</u>;</p> <p>d) as isenções de que tratam os <u>artigos 2º e 3º do Decreto-lei nº 1.191/71</u>;</p> <p>e) a redução da alíquota do imposto de que tratam os <u>artigos 4º a 6º do Decreto-lei nº 1.439/75</u>.</p> <p>§ 2º - EXCLUSÃO VETADA PELO ART. 14 DA LEI nº 9.249/95.</p> <p>§ 3º - O valor do imposto que deixar de ser pago em virtude das isenções e reduções de que tratam as letras "a", "b", "c" e "e" do §</p>	<p>Art. 19. Considera-se lucro da exploração o lucro líquido do período-base, ajustado pela exclusão dos seguintes valores:</p> <p>I - a parte das receitas financeiras que exceder das despesas financeiras, sendo que, no caso de operações prefixadas, considera-se receita ou despesa financeira a parcela que exceder, no mesmo período, à correção monetária dos valores aplicados;</p> <p>II - os rendimentos e prejuízos das participações societárias; e</p> <p>III - outras receitas ou outras despesas de que trata o <u>inciso IV do caput do art. 187 da Lei nº 6.404/76</u>;</p> <p>IV - REVOGADO</p> <p>V - as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção e redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público; e</p> <p>VI - ganhos ou perdas decorrentes de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo.</p> <p>§ 1º - Aplicam-se ao lucro da exploração:</p> <p>a) as isenções de que tratam os <u>artigos 13 da Lei nº 4.239/63; 34 da Lei nº 5.508/68; 23 do Decreto-lei nº 756/69; 1º do Decreto-lei nº 1.328/74; e 1º e 2º do Decreto-lei nº 1.564/77</u>;</p> <p>b) a redução da alíquota do imposto de que tratam os <u>artigos 14 da Lei nº 4.239/63; 35 da Lei nº 5.508/68; e 22 do Decreto-lei nº 756/69</u>;</p> <p>c) a isenção de que trata o <u>artigo 80 do Decreto-lei nº 221/67</u>;</p> <p>d) as isenções de que tratam os <u>artigos 2º e 3º do Decreto-lei nº 1.191/71</u>;</p> <p>e) a redução da alíquota do imposto de que tratam os <u>artigos 4º a 6º do Decreto-lei nº 1.439/75</u>.</p> <p>§ 2º - EXCLUSÃO VETADA PELO ART. 14 DA LEI nº 9.249/95.</p> <p>§ 3º O valor do imposto que deixar de ser pago em virtude das isenções e reduções de que tratam as alíneas "a", "b", "c" e "e" do</p>

<p>1º não poderá ser distribuído aos sócios e constituirá reserva de capital da pessoa jurídica, que somente poderá ser utilizada para absorção de prejuízos ou aumento do capital social.</p> <p>§ 4º - Consideram-se distribuição do valor do imposto: a) a restituição de capital aos sócios, em caso de redução do capital social, até o montante do aumento com incorporação da reserva; b) a partilha do acervo líquido da sociedade dissolvida, até o valor do saldo da reserva de capital.</p> <p>§ 5º - A inobservância do disposto nos §§ 3º e 4º importa perda da isenção e obrigação de recolher, com relação à importância distribuída, o imposto que a pessoa jurídica tiver deixado de pagar, sem prejuízo da incidência do imposto s/ o lucro distribuído, como rendimento do beneficiário.</p> <p>§ 6º - O benefício fiscal previsto no <u>artigo 23 da Lei nº 5.508/68</u>, e <u>29 do Decreto-lei nº 756/69</u>, com a redação dada pelo <u>artigo 4º do Decreto-lei nº 1.564/77</u>, será apurado com base no IR calculado sobre o lucro da exploração, referido neste artigo, das atividades industriais, agrícolas, pecuárias e de serviços básicos.</p> <p>§ 7º NÃO EXISTIA</p> <p>§ 8º NÃO EXISTIA</p> <p>§ 9º NÃO EXISTIA</p>	<p>§ 1º não poderá ser distribuído aos sócios, e constituirá a reserva de incentivos fiscais de que trata o art. 195-A da Lei nº 6.404/76, que poderá ser utilizada somente para:</p> <p>I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou</p> <p>II - aumento do capital social.</p> <p>§ 4º - Consideram-se distribuição do valor do imposto: a) a restituição de capital aos sócios, em caso de redução do capital social, até o montante do aumento com incorporação da reserva; b) a partilha do acervo líquido da sociedade dissolvida, até o valor do saldo da reserva de que trata o art. 195-A da Lei nº 6.404/76.</p> <p>§ 5º A inobservância do disposto nos §§ 3º, 4º, 8º e 9º importa em perda da isenção e em obrigação de recolher, com relação à importância distribuída ou valor da reserva não constituída, não recomposta ou absorvida indevidamente, o imposto que deixou de ser pago.</p> <p>§ 6º - O benefício fiscal previsto no <u>artigo 23 da Lei nº 5.508/68</u>, e <u>29 do Decreto-lei nº 756/69</u>, com a redação dada pelo <u>artigo 4º do Decreto-lei nº 1.564/77</u>, será apurado com base no IR calculado sobre o lucro da exploração, referido neste artigo, das atividades industriais, agrícolas, pecuárias e de serviços básicos.</p> <p>§ 7º No cálculo da diferença entre as receitas e despesas financeiras a que se refere o inciso I do caput, não serão computadas as receitas e despesas financeiras decorrentes do ajuste a valor presente de que tratam o inciso VIII do caput do art. 183 e o inciso III do caput do art. 184 da Lei nº 6.404/76.</p> <p>§ 8º Se, no período em que deveria ter sido constituída a reserva de incentivos fiscais de que trata o art. 195-A da Lei nº 6.404/76, a PJ tiver apurado prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior ao valor do imposto que deixou de ser pago na forma prevista no § 3º, a constituição da reserva deverá ocorrer nos períodos subsequentes.</p> <p>§ 9º Na hipótese do inciso I do § 3º, a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.</p>
--	--

As pessoas jurídicas que tenham projeto protocolizado e aprovado a partir do ano-calendário de 2000 até 31/DEZ/13 para instalação, ampliação, modernização ou diversificação, enquadrado em setores da economia considerados, em ato do Poder Executivo, prioritários para o desenvolvimento regional nas áreas de atuação da Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia - SUDAM e da Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste - SUDENE, terão direito à redução de 75% do IR, incluindo adicional, calculados com base no lucro da exploração.

O dispositivo, que foi criado neste art. 19 do Decreto-Lei nº 1.598/77, consta da MP nº 2.199-14/01 e permite, na prática, a redução de 75% da base tributável referente ao lucro obtido com a exploração da sua atividade principal.

Praticamente todo o segmento industrial e agrícola foi contemplado pelo governo, sendo a lista obtida nos Decretos nº 4.212/02 e nº 4.213/02. Integram as áreas da SUDAM e da SUDENE todos os estados das regiões norte e nordeste, além dos estados do Mato Grosso e de alguns municípios de Minas Gerais e Espírito Santo.

O cálculo do lucro da exploração exige atenção. Veja quadro, já ajustado com a MP nº 627/13, com a apuração:

(=) LUCRO LÍQUIDO ANTES DO IR
(+) DESPESA DE CSLL
(+) PERDA NA VENDA DE BENS DO ATIVO NÃO CIRCULANTE
(-) GANHO NA VENDA DE BENS DO ATIVO NÃO CIRCULANTE
(-) RESULTADO FINANCEIRO (SE POSITIVO) *1
(-) RECEITA c/ DIVIDENDOS DE INVESTIMENTOS AVALIADOS PELO CUSTO
(-) RESULTADO POSITIVO DE MEP
(+) RESULTADO NEGATIVO DE MEP
(-) OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS
(+) OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS
(+/-) GANHO OU PERDA NA VARIAÇÃO DO VALOR JUSTO DE ATIVOS E PASSIVOS
(-) RECEITA COM SUBVENÇÕES DE INVESTIMENTOS
LUCRO DA EXPLORAÇÃO

*1 – Não considera os valores oriundos de ajuste a valor presente.

Na prática, o lucro da exploração é o resultado obtido com a atividade operacional, aquela que foi considerada incentivada. O valor do incentivo será obtido com aplicação de 75% do Lucro da Exploração. E este valor será excluído na base do IR. No mais, o artigo confirma que a parcela excluída referente ao lucro da exploração deve ser destinada para a empresa, não podendo ser distribuída sem tributação. Por exemplo, considere que a Cia. W, localizada na região nordeste, apresente LAIR de R\$ 800 em 2014, composto da seguinte forma:

✓ Resultado Operacional	1.040
✓ Perda com Valor Justo	(240)

Neste caso, o Lucro da Exploração seria R\$ 1.040, referente ao resultado operacional, permitindo exclusão de R\$ 780 (75% de 1.040).

O cálculo do IR seria feito da seguinte forma (considerando alíquota de 25%).

LAIR	800
(-) EXCLUSÃO LUCRO EXPLORAÇÃO – 75%	(780)
LUCRO FISCAL	20
IR → 25% =	5

O IR devido seria R\$ 5 (25% s/ 20). Por conta do incentivo fiscal do lucro da exploração, o IR foi reduzido em R\$ 195, sendo pago R\$ 5.

Nesta situação, a empresa apresentaria o seguinte resultado:

LAIR	995,00 (somando 800 com a receita de subvenção de R\$ 195).
(-) CSLL	(93,60) → 9% s/ 1.040 (perda não seria dedutível).
(-) IR	(200,00) → 25% s/ 800.
LUCRO LÍQUIDO	701,40

A receita da subvenção (R\$ 195) será excluída das bases do IR e da CSLL, mas o valor deverá ser destinado para a reserva de incentivos fiscais, não podendo ser distribuído. Se for, a exclusão não teria validade, devendo o valor ser “oferecido” para a tributação.

Neste caso específico, a distribuição máxima permitida, referente ao ano de 2014, seria de R\$ 506,40 (701,40 – 195,00). Se a Cia. W distribuir mais do que R\$ 506,40 deverá tributar a receita oriunda da subvenção pública.

PARTICIPAÇÃO EM INVESTIDAS AVALIADAS PELO MEP: DESDOBRAMENTO DO CUSTO DE AQUISIÇÃO

A mudança no art. 20 teve o objetivo de alinhá-lo ao novo critério contábil de avaliação dos investimentos pela equivalência patrimonial, deixando expressa a sua aplicação a outras hipóteses além de investimentos em coligadas e controladas, e registrando separadamente o valor decorrente da avaliação ao valor justo dos ativos líquidos da investida (mais-valia) e a diferença decorrente de rentabilidade futura (goodwill). O § 3º determina que os valores registrados a título de mais-valia devem ser comprovados mediante laudo elaborado por perito independente que deverá ser protocolado na RFB ou cujo sumário deve ser registrado em Cartório de Registro de Títulos e Documentos até o último dia útil do décimo terceiro mês subsequente ao da aquisição da participação. Outrossim, em consonância com as novas regras contábeis, foi estabelecida a tributação do ganho por compra vantajosa no período de apuração da alienação ou baixa do investimento.

Veja o art. 20 com a versão original e a modificação introduzida pela MP nº 627/13.

MP nº 627/13 - ART. 2º - ALTERAÇÕES NO DECRETO-LEI nº 1.598/77	
TEXTO ORIGINAL	TEXTO AJUSTADO MP nº 627/13
<p>Art. 20 - O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de PL deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em:</p> <p>I - valor de PL na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo 21; e</p> <p>II - ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o número I.</p> <p>III - NÃO EXISTIA</p> <p>§ 1º - O valor de PL e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento.</p> <p>§ 2º - O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico:</p> <p>a) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;</p>	<p>Art. 20 - O contribuinte que avaliar investimento pelo valor de PL deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em:</p> <p>I - valor de PL na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo 21;</p> <p>II - mais ou menos valia, que corresponde à diferença entre o valor justo dos ativos líquidos da investida, na proporção da porcentagem da participação adquirida, e o valor de que trata o inciso I do caput; e</p> <p>III - ágio por rentabilidade futura (goodwill), que corresponde à diferença entre o custo de aquisição do investimento e o somatório dos valores de que tratam os incisos I e II do caput.</p> <p>§ 1º Os valores de que tratam os incisos I a III do caput serão registrados em subcontas distintas.</p> <p>§ 2º - REVOGADO</p>

<p>b) valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;</p> <p>c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.</p> <p>§ 3º - O lançamento com os fundamentos de que tratam as letras <i>a</i> e <i>b</i> do § 2º deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração.</p> <p>§ 5º NÃO EXISTIA</p> <p>§ 6º NÃO EXISTIA</p> <p>§ 7º NÃO EXISTIA</p>	<p>§ 3º - O valor de que trata o inciso II do caput deverá ser baseado em laudo elaborado por perito independente que deverá ser protocolado na RFB ou cujo sumário deverá ser registrado em Cartório de Registro de Títulos e Documentos, até o último dia útil do décimo terceiro mês subsequente ao da aquisição da participação.</p> <p>§ 5º A aquisição de participação societária sujeita à avaliação pelo valor do PL exige o reconhecimento e a mensuração:</p> <p>I - primeiramente, dos ativos identificáveis adquiridos e dos passivos assumidos a valor justo; e</p> <p>II - posteriormente, do ágio por rentabilidade futura (goodwill) ou do ganho proveniente de compra vantajosa.</p> <p>§ 6º O ganho proveniente de compra vantajosa de que trata o § 5º, que corresponde ao excesso do valor justo dos ativos líquidos da investida, na proporção da participação adquirida, em relação ao custo de aquisição do investimento, será computado na determinação do lucro real no período de apuração da alienação ou baixa do investimento.</p> <p>§ 7º A RFB disciplinará o disposto neste artigo, podendo estabelecer formas alternativas de registro e de apresentação do laudo previsto no § 3º.</p>
--	--

Antes de comentar o artigo, acho relevante repassar os conceitos e os detalhes que cercam a contabilização e controle de investimentos pelo método de equivalência patrimonial.

INTRODUÇÃO

A Lei nº 6.404/76, alterada pelas Leis nº 11.638/07 e nº 11.941/09, redefiniu critérios contábeis de avaliação de investimentos, que podem ser avaliados por três métodos: Método de Custo, Método de Valor Justo e Método de Equivalência Patrimonial. Além dos artigos 183 e 243 da referida Lei nº 6.404/76, o tema foi regulamentado nos pronunciamentos nº 18, nº 19 e nº 28 do CPC.

O método da equivalência patrimonial – MEP foi desenvolvido para refletir os acréscimos ou decréscimos no PL da empresa investida, referente a seus lucros ou prejuízos e outros eventos na empresa investidora.

Veja a definição extraída do Pronunciamento nº 18 do CPC:

Método de equivalência patrimonial é o método de contabilização por meio do qual o investimento é inicialmente reconhecido pelo custo e posteriormente ajustado pelo reconhecimento da participação atribuída ao investidor nas alterações dos ativos líquidos da investida. O resultado do período do investidor deve incluir a parte que lhe cabe nos resultados gerados pela investida.

O conceito do MEP é baseado no fato de que os resultados e quaisquer variações patrimoniais de uma controlada ou coligada devem ser reconhecidos (contabilizados) no momento de sua geração, independentemente de serem ou não distribuídos.

A forma de realizar esse método consiste em registrar no investimento a parcela do investidor no lucro da investida, de acordo com as demonstrações contábeis desta. Na verdade, trata-se de uma forma de consolidação parcial, restrita apenas ao patrimônio líquido e ao lucro líquido da investida. Este método requer que os lucros não realizados entre as empresas sejam eliminados.

Portanto, a aquisição de ações ou cotas de uma empresa representa extensão das atividades de quem está comprando. A aquisição pode ser total ou parcial, relevante ou não, pode representar o controle ou apenas mera participação.

A avaliação a valor de custo representa o registro no ativo pelo valor pago na aquisição, sem modificação posterior até a venda, exceto se o valor de mercado for menor que o valor contábil, quando então será reconhecida uma provisão para perdas por impairment.

Já a avaliação a valor justo representa sempre o registro do investimento pelo valor líquido de realização, que representa o valor de mercado menos os gastos necessários para realizar a venda.

CONCEITO SOCIETÁRIO DE COLIGAÇÃO E CONTROLE

A Lei nº 11.941/09 (art. 37) alterou o art. 243 da Lei nº 6.404/76, explicando que são coligadas as sociedades nas quais a investidora tenha influência significativa. A influência se caracteriza quando a investidora detém ou exerce o poder de participar nas decisões das políticas financeira ou operacional da investida, sem controlá-la. E fica presumida a influência quando a investidora for titular de 20% ou mais do capital votante da investida.

A CVM esclarece na Instrução nº 605/09 (que aprovou o pronunciamento 18 do CPC) o que representa influência significativa, independentemente do percentual de participação. E diz que a existência de influência significativa por investidor geralmente é evidenciada por uma ou mais das seguintes formas:

- Representação no conselho de administração ou na diretoria da investida;
- Participação nos processos de elaboração de políticas, inclusive em decisões sobre dividendos e outras distribuições;
- Operações materiais entre o investidor e a investida;
- Intercâmbio de diretores ou gerentes; ou
- Fornecimento de informação técnica essencial.

O pronunciamento permite que uma empresa participe em outra com mais de 20% e não reconheça como coligada, dando permissão para uso da avaliação pelo método de custo. Quando há menção ao termo influência significativa, o CPC diz que **A MENOS QUE POSSA SER CLARAMENTE DEMONSTRADO O CONTRÁRIO**. E mais adiante, esclarece que a investidora deve avaliar se os potenciais direitos de voto contribuem para a influência significativa ou para o controle, reexaminando todos os fatos e circunstâncias (inclusive os termos do exercício dos potenciais direitos de voto e quaisquer outros ajustes contratuais considerados individualmente ou em conjunto) que possam afetar os direitos potenciais, exceto pela intenção da administração e a capacidade financeira em exercê-los ou convertê-los.

A entidade perde a influência significativa sobre a investida quando ela perde o poder de participar nas decisões sobre as políticas financeiras e operacionais daquela investida. A perda da influência significativa pode ocorrer com ou sem uma mudança no nível de participação acionária absoluta ou relativa. Isso pode ocorrer, por exemplo, quando uma coligada torna-se sujeita ao controle de governo, tribunal, órgão administrador ou entidade reguladora. Isso pode ocorrer também como resultado de acordo contratual.

Em resumo: A Lei nº 6.404/76 determina o reconhecimento de MEP para todos os investimentos a partir de 20%, enquanto o pronunciamento nº 18 do CPC admite outro tipo de avaliação a partir da análise em relação a influência significativa.

A mesma Lei nº 6.404/76 define controlada como a sociedade na qual a controladora, diretamente ou por meio de outras controladas, seja titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores.

EXTINÇÃO DO CONCEITO DE RELEVÂNCIA PARA FINS DE MEP

O método de equivalência patrimonial será aplicado para as sociedades coligadas e/ou controladas, não se aplicando mais o conceito de relevância, que definia o uso do MEP apenas nos investimentos:

- a) Em cada sociedade coligada ou controlada, se o valor contábil fosse igual ou superior a 10% (dez por cento) do valor do patrimônio líquido da investidora; ou
- b) No conjunto das sociedades coligadas e controladas, se o valor contábil fosse igual ou superior a 15% (quinze por cento) do valor do patrimônio líquido da investidora.

O conceito de relevância foi extinto na MP nº 627/13, não causando mais confusão de interpretação nas situações em que o investimento deveria ser avaliado pelo MEP pela legislação societária, mas não encontrava amparo na legislação fiscal, aquela vigente em DEZ/07. Agora, a regra foi unificada, descomplicando um pouco a vida dos contribuintes.

Os investimentos que não são avaliados pelo método de equivalência patrimonial, conforme preconizado nos artigos 248 a 250 da Lei nº 6.404/76, devem ser avaliados pelo custo de aquisição (Art. 183, inciso III da Lei nº 6.404/76).

NOVAS REGRAS DE REGISTRO CONTÁBIL DE INVESTIMENTOS PELO MEP

O ajuste no Art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77 reflete o que está apresentado no Pronunciamento nº 18 do CPC, com a modificação das terminologias e o desdobramento obrigatório do valor da aquisição em três contas distintas:

- Participação na Controlada ou Coligada (com base no % do PL);
- Ágio por Mais-Valia dos Ativos Líquidos da Investida Avaliados a Valor Justo;
- Ágio por Rentabilidade Futura (Goodwill).

Caso a avaliação dos ativos e passivos a valor justo, conforme definido no inciso II do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77, aponte deságio em vez de ágio, será caracterizado como ganho em compra vantajosa, sendo tratado na contabilidade diretamente em receita. Mais adiante, no próprio art. 20 (§ 6º), há dispositivo definindo que esta receita, oriunda do antigo deságio, somente será tributada no lucro real por ocasião da venda do investimento. Contudo, por exemplo, caso os ativos apontem ágio de R\$ 100 e os passivos apontem deságio de R\$ 40, a empresa poderia registrar duas contas separadas no seu ativo: uma com o ágio pelo valor de R\$ 100 e outra, retificadora, com saldo credor, reconhecendo o valor de R\$ 40 do deságio, ficando no ativo o valor líquido de R\$ 60. A mesma regra será aplicada na base da CSLL, o que não acontecia na legislação vigente em DEZ/07.

Portanto, em toda aquisição de ações ou cotas que represente controle ou coligação, a investida deverá proceder, mediante laudo enviado para a RFB e registrado em cartório, a avaliação dos ativos e passivos da investida, para verificar o valor da Mais-Valia, que deve ser destacada do investimento em subconta interna. Em Ágio (Goodwill) só ficará o valor pago por rentabilidade futura, que represente a diferença entre o valor justo atribuído ao negócio e o valor justo dos ativos líquidos. Em síntese, representa o intangível, ou seja, aquela famosa combinação de ativos que geram “expectativa positiva de resultado”.

Por exemplo, a Cia JOTA adquire 70% das ações da Cia. EME (PL de R\$ 200), pagando R\$ 180. Os ativos e passivos da Cia. EME apresentam os seguintes valores:

Cia. EME	VALOR CONTÁBIL	VALOR JUSTO	MAIS-VALIA
ATIVOS	300	360	60
PASSIVOS	100	120	20
PATRIMÔNIO LÍQUIDO	200	240	40

Com isso, o investimento de R\$ 180 da Cia. JOTA deverá ser destacado da seguinte forma:

- Participação na Cia EME = R\$ 140 (70% do PL de R\$ 200)
- Mais-Valia dos Ativos Líquidos = R\$ 28 (70% da Mais-Valia Líquida de R\$ 40)
- Ágio por Rentabilidade Futura = R\$ 12 (Goodwill)

A parcela conhecida como Ágio por Mais-Valia, apurada pela diferença entre o valor contábil e o valor de mercado de ativos líquidos será registrada em contas de resultado (amortizada) quando o valor referente aos bens cujo valor de mercado esteja acima do mercado forem baixados, seja por depreciação, amortização ou alienação. E a contrapartida da redução do investimento será a conta de resultado de equivalência patrimonial e não despesa de amortização de ágio, como era antes. Já o valor obtido por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) não será mais amortizado, sendo apenas submetido periodicamente ao teste de *impairment*, que analisará sua capacidade de contribuir para a produção de resultados futuros.

AVALIAÇÃO DO INVESTIMENTO NO BALANÇO

Os artigos 21 a 23 foram modificados apenas com o intuito de alinhá-los ao novo critério contábil de avaliação dos investimentos pela equivalência patrimonial, deixando expressa a sua aplicação a outras hipóteses além de investimentos em coligadas e controladas. Além disso, a alteração do art. 23 tem como objetivo atualizar o seu comando de forma a refletir as regras de tributação em bases universais, que, desde a entrada em vigor da Lei nº 9.249/95, passaram a tributar os ganhos de capital derivados de empresas domiciliadas no exterior.

Veja o normativo original e as poucas alterações feitas.

MP nº 627/13 - ART. 2º - ALTERAÇÕES NO DECRETO-LEI nº 1.598/77	
TEXTO ORIGINAL	TEXTO AJUSTADO MP nº 627/13
<p>Art 21 - Em cada balanço o contribuinte deverá avaliar o investimento pelo valor de PL da coligada ou controlada, de acordo com o disposto no <u>artigo 248 da Lei nº 6.404/76</u>, e as seguintes normas:</p> <p>I - o valor de PL será determinado com base em balanço patrimonial ou balancete de verificação da coligada ou controlada levantado na mesma data do balanço do contribuinte ou até 2 meses, no máximo, antes dessa data, a partir da lei comercial, inclusive quanto à dedução das participações nos resultados e da provisão para o IR;</p> <p>II - se os critérios contábeis adotados pela coligada ou controlada e pelo contribuinte não forem uniformes, o contribuinte deverá fazer no balanço ou balancete da coligada ou controlada os ajustes necessários para eliminar as diferenças relevantes decorrentes da diversidade de critérios;</p>	<p>Art. 21. Em cada balanço, o contribuinte deverá avaliar o investimento pelo valor de PL da investida, de acordo com o disposto no art. 248 da Lei nº 6.404/76, e as seguintes normas:</p> <p>I - o valor de PL será determinado com base em balanço patrimonial ou balancete de verificação da investida levantado na mesma data do balanço do contribuinte ou até 2 meses, no máximo, antes dessa data, a partir da lei comercial, inclusive quanto à dedução das participações nos resultados e da provisão para o IR;</p> <p>II - se os critérios contábeis adotados pela investida e pelo contribuinte não forem uniformes, o contribuinte deverá fazer no balanço ou balancete da investida os ajustes necessários para eliminar as diferenças relevantes decorrentes da diversidade de critérios;</p>

<p>III - o balanço ou balancete da coligada ou controlada levantado em data anterior à do balanço do contribuinte deverá ser ajustado para registrar os efeitos relevantes de fatos extraordinários ocorridos no período;</p> <p>IV - o prazo de 2 meses de que trata o item aplica-se aos balanços ou balancetes de verificação das sociedades de que a coligada ou controlada participe, direta ou indiretamente, com investimentos relevantes que devam ser avaliados pelo valor de PL para efeito de determinar o valor de PL da coligada ou controlada.</p> <p>V - o valor do investimento do contribuinte será determinado mediante a aplicação, sobre o valor de PL ajustado de acordo com os números anteriores, da porcentagem da participação do contribuinte na coligada ou controlada.</p>	<p>III - o balanço ou balancete da investida, levantado em data anterior à do balanço do contribuinte, deverá ser ajustado para registrar os efeitos relevantes de fatos extraordinários ocorridos no período;</p> <p>IV - o prazo de 2 meses de que trata o inciso I do caput aplica-se aos balanços ou balancetes de verificação das sociedades de que a investida participe, direta ou indiretamente, com investimentos que devam ser avaliados pelo valor de PL para efeito de determinar o valor de PL da investida; e</p> <p>V - o valor do investimento do contribuinte será determinado mediante a aplicação, sobre o valor de PL ajustado de acordo com os números anteriores, da porcentagem da participação do contribuinte na investida.</p>
<p>Art 22 - O valor do investimento na data do balanço (art. 20, I), depois de registrada a correção monetária do exercício (art. 39), deverá ser ajustado ao valor de PL determinado de acordo com o disposto no artigo 21, mediante lançamento da diferença a débito ou a crédito da conta de investimento.</p> <p>Parágrafo único - Os lucros ou dividendos distribuídos pela coligada ou controlada deverão ser registrados pelo contribuinte como diminuição do valor de patrimônio líquido do investimento, e não influenciarão as contas de resultado.</p>	<p>Art. 22. O valor do investimento na data do balanço, conforme o disposto no inciso I do caput do art. 20, deverá ser ajustado ao valor de PL determinado de acordo com o disposto no art. 21, mediante lançamento da diferença a débito ou a crédito da conta de investimento.</p> <p>Parágrafo único. Os lucros ou dividendos distribuídos pela investida deverão ser registrados pelo contribuinte como diminuição do valor do investimento, e não influenciarão as contas de resultado.</p>
<p>Art. 23 - A contrapartida do ajuste de que trata o artigo 22, por aumento ou redução no valor de PL do investimento, não será computada na determinação do lucro real.</p> <p>Parágrafo único - Não serão computadas na determinação do lucro real as contrapartidas de ajuste do valor do investimento ou da amortização do ágio ou deságio na aquisição, nem os ganhos ou perdas de capital derivados de investimentos em sociedades estrangeiras coligadas ou controladas que não funcionem no País.</p>	<p>Art. 23 - A contrapartida do ajuste de que trata o artigo 22, por aumento ou redução no valor de PL do investimento, não será computada na determinação do lucro real.</p> <p>Parágrafo único. Não serão computadas na determinação do lucro real as contrapartidas de ajuste do valor do investimento ou da redução dos valores de que tratam os incisos II e III do caput do art. 20, derivados de investimentos em sociedades estrangeiras, que não funcionem no País.</p>

A modificação dos Artigos 21 e 22 nada traz de relevante. Na verdade, apenas substituí o termo coligada ou controlada pelo termo investida. No art. 23, a exclusão do resultado positivo de MEP ou a adição de eventual resultado negativo já acontecia antes. A novidade é que ela será permitida com base na legislação contábil-societária vigente, sem aquela preocupação preconizada na IN RFB nº 1.397/13. Além disso, foi confirmado que não há dedução de amortização de ágio pago em investimentos em empresas investidas no exterior.

PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA: IMPACTO DA VARIAÇÃO DE ATIVOS AVALIADOS A VALOR JUSTO

A criação dos dois anexos ao art. 24 teve objetivo de disciplinar o tratamento contábil para a contrapartida do ajuste por MEP quando a investida tiver ativos e passivos avaliados a valor justo.

O caput do art. 24-A dá o tratamento contábil para o aumento decorrente de ajuste a valor justo efetuado na investida, determinando que o valor deve ser compensado com a baixa do respectivo valor registrado a título de “mais-valia”. Na hipótese de o ajuste a valor justo corresponder a bens diferentes daqueles que originaram o valor registrado como “mais-valia” ou de a avaliação resultar em valor superior àquele registrado, o § 1º determina que o aumento seja tributado, salvo se a investidora evidenciar contabilmente em subconta vinculada à participação societária. Os §§ 2º e 3º disciplinam o tratamento do valor mantido em subconta.

Já o caput do art. 24-B dá o tratamento contábil para a redução decorrente de ajuste a valor justo efetuada na investida, determinando que o valor deve ser compensado com a baixa do respectivo valor registrado a título de “menos-valia”. Na hipótese de o ajuste a valor justo corresponder a bens diferentes daqueles que originaram o valor registrado como “menos-valia” ou de a avaliação resultar em valor inferior àquele registrado, o § 1º determina que o valor seja evidenciado contabilmente em subconta vinculada à participação societária. Os §§ 2º a 3º disciplinam o tratamento do valor mantido em subconta. O § 4º determina que a perda será indedutível na hipótese de descumprimento dos requisitos previstos no artigo. O § 5º, assim como o § 4º do art. 24-B, diz que a RFB irá disciplinar o controle em subcontas de que tratam estes artigos. Veja a transcrição dos dois novos artigos, com comentários em seguida.

MP nº 627/13 - ART. 2º - ALTERAÇÕES NO DECRETO-LEI nº 1.598/77
<p>Art. 24-A - A contrapartida do ajuste positivo, na participação societária, mensurada pelo PL, decorrente da avaliação pelo valor justo de ativo ou passivo da investida, deverá ser compensada pela baixa do respectivo saldo da mais-valia de que trata o inciso II do caput do art. 20.</p> <p>§ 1º O ganho relativo à contrapartida de que trata o caput, no caso de bens diferentes dos que serviram de fundamento à mais-valia referente ao inciso II do caput do art. 20, ou relativo à contrapartida superior ao saldo da mais-valia, deverá ser computado na determinação do lucro real, salvo se o ganho for evidenciado contabilmente em subconta vinculada à participação societária, com discriminação do bem, do direito ou da obrigação da investida objeto de avaliação com base no valor justo, em condições de permitir a determinação da parcela realizada, liquidada ou baixada em cada período.</p> <p>§ 2º O valor registrado na subconta de que trata o § 1º será baixado à medida que o ativo da investida for realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, ou quando o passivo da investida for liquidado ou baixado, e o ganho respectivo não será computado na determinação do lucro real nos períodos de apuração em que a investida computar o ganho na determinação do lucro real.</p> <p>§ 3º O ganho relativo ao saldo da subconta de que trata o § 1º deverá ser computado na determinação do lucro real do período de apuração em que o contribuinte alienar ou liquidar o investimento.</p> <p>§ 4º A RFB irá disciplinar o controle em subcontas de que trata este artigo.</p>
<p>Art. 24-B. A contrapartida do ajuste negativo na participação societária, mensurada pelo PL, decorrente da avaliação pelo valor justo de ativo ou passivo da investida, deverá ser compensada pela baixa do respectivo saldo da menos-valia de que trata o inciso II do caput do art. 20.</p> <p>§ 1º A perda relativa à contrapartida de que trata o caput, no caso de bens diferentes dos que serviram de fundamento à menos-valia, ou relativa à contrapartida superior ao saldo da menos-valia, não será computada na determinação do lucro real, e será evidenciada contabilmente em subconta vinculada à participação societária, com discriminação do bem, do direito ou da obrigação da investida objeto de avaliação com base no valor justo, em condições de permitir a determinação da parcela realizada, liquidada ou baixada em cada período.</p> <p>§ 2º O valor registrado na subconta de que trata o § 1º será baixado à medida que o ativo da investida for realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, ou quando o passivo da investida for liquidado ou baixado, e a perda respectiva não será computada na determinação do lucro real nos períodos de apuração em que a investida computar a perda na determinação do lucro real.</p> <p>§ 3º A perda relativa ao saldo da subconta de que trata o § 1º poderá ser computada na determinação do lucro real do período de apuração em que o contribuinte alienar ou liquidar o investimento.</p> <p>§ 4º Na hipótese de não ser evidenciada por meio de subconta na forma prevista no § 1º, a perda será considerada indedutível na apuração do lucro real.</p> <p>§ 5º A RFB disciplinará o controle em subcontas de que trata este artigo.</p>

Estes dois anexos do Art. 24, denominados 24-A e 24-B vieram dar o tratamento do resultado oriundo de avaliação de investimento por método de equivalência patrimonial, quando a empresa investida efetuar algum ajuste, positivo ou negativo, em seus bens a valor justo. Para facilitar o entendimento, vou aproveitar o exemplo das Cias. JOTA e EME, apresentado ainda pouco aqui, para explicar o tema. Vamos relembrar.

A Cia JOTA adquire 70% das ações da Cia. EME (PL de R\$ 200), pagando R\$ 180. Os ativos e passivos da Cia. EME apresentam os seguintes valores:

Cia. EME	VALOR CONTÁBIL	VALOR JUSTO	MAIS-VALIA
ATIVOS	300	360	60
PASSIVOS	100	120	20
PATRIMÔNIO LÍQUIDO	200	240	40

Com isso, o investimento de R\$ 180 da Cia. JOTA deverá ser assim destacado:

- Participação na Cia EME = R\$ 140 (70% do PL de R\$ 200)
- Mais-Valia dos Ativos Líquidos = R\$ 28 (70% da Mais-Valia Líquida de R\$ 40)
- Ágio por Rentabilidade Futura = R\$ 12 (Goodwill)

No registro contábil, para facilitar o controle, a Cia. EME contabilizou em conta de Ágio – Mais-Valia o valor de R\$ 42 (70% de 60) e, como conta retificadora, a conta Deságio – Menos-Valia, no valor de R\$ 14 (70% de 20).

1ª OPÇÃO: AUMENTO NO VALOR JUSTO DO ATIVO DE R\$ 30

Admita agora, que o ativo da Cia. EME seja um terreno, que passa a ser utilizado como propriedades para investimentos, sendo atualizado a valor justo para R\$ 330. Neste caso, desconsiderando qualquer outros resultado, o PL da Cia. EME aumentaria em R\$ 30, passando de R\$ 200 para R\$ 230. Neste caso, o registro contábil na Cia. JOTA seria o seguinte:

Débito – Participações em Controladas	
Crédito – Ágio Mais-Valia	21 (ref. 70% do aumento por valor justo de 30)

2ª OPÇÃO: AUMENTO NO VALOR JUSTO DO ATIVO DE R\$ 70

Suponha que o ativo da Cia. EME seja um terreno, que passa a ser utilizado como propriedades para investimentos, e seu valor justo passa para R\$ 370. Neste caso, desconsiderando qualquer outro resultado, o PL da Cia. EME aumentaria em R\$ 70, passando de R\$ 200 para R\$ 270. Neste caso, o registro contábil na Cia. JOTA seria o seguinte:

Débito – Participações em Controladas	49 (70% do acréscimo no PL de EME)
Crédito – Ágio Mais-Valia	42 (70% do registro original por valor justo de 30)
Crédito – Result. Posit. de Equiv. Patr.	7 (70% do “excesso” do valor justo (70) s/ o valor reconhecido na aquisição do investimento (60)).

Teoricamente, da forma como está disposto no normativo, esta receita de R\$ 7 seria submetida a tributação no lucro real. Contudo, se a Cia. JOTA identificar o bem e associá-lo a participação societária, poderia fazer a exclusão, adicionando o valor quando o bem fosse vendido ou sofresse depreciação, amortização ou exaustão.

3ª OPÇÃO: REDUÇÃO NO VALOR JUSTO DO ATIVO DE R\$ 10

Suponha que o ativo da Cia. EME seja um terreno, que passa a ser utilizado como propriedades para investimentos, e seu valor justo diminui, passando para R\$ 290. Desconsiderando qualquer outro resultado, o registro contábil da Cia. EME (redução do ativo em 10, com correspondente redução do PL no mesmo valor) refletiria na equivalência patrimonial da Cia. JOTA da seguinte forma:

Débito – Resultado Negativo de MEP	49 (70% s/ 70, sendo 60 ref. baixa do ágio e 10 ref. redução do PL por ajuste a valor justo)
Crédito – Participações em Controladas	7 (70% s/ redução do PL de 10)
Crédito – Ágio Mais-Valia	42 (70% s/ mais-valia paga na compra de 60)

Pela leitura do art. 24-B, o resultado poderia ser desmembrado em duas partes, conforme as contas de ativo. Os dois valores (42 e 7) deveriam ser adicionados na base do IR, referente a redução do valor do ativo (terreno), não poderia ser deduzido, sendo contudo, considerado como adição temporária, podendo ser excluída no futuro por ocasião da venda do investimento.

COMPLEXIDADE NO REGISTRO DO RESULTADO DE MEP

O formato de registro contábil dos investimentos em controladas e coligadas avaliadas pelo método de equivalência patrimonial ficou bastante complexo com a modernização da contabilidade e sua integração com as normas internacionais. A integração deste novo modelo contábil com os aspectos tributários traz grau de complexidade ainda maior. A conta de resultado negativo de participações em investidas avaliadas pelo método de equivalência patrimonial deveria ser desmembrada em duas subcontas, para melhor controle contábil-fiscal, a saber:

⇒ RESULTADO NEGATIVO DE MEP – ADIÇÃO DEFINITIVA

Registro da equivalência patrimonial tradicional, conforme redução do PL da investida na proporção do investimento. No resultado da investida, devem ser extraídos os ajustes de ativos e passivos a valor justo. Por exemplo, suponha que a Cia. DONA possui 100% da Cia. FILHA e o PL desta era R\$ 100 em DEZ/13, quando da aquisição, feita pelo valor contábil, sem ágio. Admita que o PL cai para R\$ 80 por conta de prejuízo de R\$ 20 apurado no ano de 2014 e, neste prejuízo, há um valor de R\$ 5 referente variação negativa de ativo por avaliação a valor justo. Neste caso, o valor registrado nesta conta seria de R\$ 15 (20 menos 5).

⇒ RESULTADO NEGATIVO DE MEP – ADIÇÃO TEMPORÁRIA

A variação negativa do valor justo de R\$ 5 do ativo da Cia. FILHA seria reconhecida como despesa na Cia. DONA, aplicando as técnicas de equivalência patrimonial e esta despesa não seria dedutível. Contudo, trata-se de um ajuste temporário, pois o valor poderia ser excluído por ocasião da venda da participação na Cia. FILHA.

COMPRA COM ÁGIO E DESÁGIO

Caso a Cia. DONA tivesse adquirido a participação na Cia. FILHA em DEZ/13 pagando, por exemplo, um ágio líquido de R\$ 7 representado por dois bens: uma obra de arte, com valor justo superior em R\$ 12 e um terreno com valor justo inferior em R\$ 5, teria a seguinte abertura de contas na aquisição:

▪ Participações Avaliadas pelo MEP	100
▪ Ágio Mais-Valia	12
▪ Ágio Menos-Valia	(5)

SALDO DA CONTA INVESTIMENTOS 107

Neste Caso, admitindo que tenha acontecido aquele prejuízo citado de R\$ 20 em 2014, com o valor de R\$ 5 sendo associado ao terreno, teríamos o seguinte registro contábil em DEZ/14:

Débito – Resultado Negativo de MEP	15
Débito – Ágio Menos-Valia	5
Crédito - Participações Avaliadas pelo MEP	20

O resultado negativo de R\$ 15 seria uma adição definitiva.

COMPRA COM ÁGIO

Já se o valor de R\$ 12 informado na conta anterior tivesse sido pago como ágio por ocasião da aquisição do terreno e não tivesse o deságio, a contabilidade da Cia. DONA registraria duas contas:

▪ Participações Avaliadas pelo MEP	100
▪ Ágio Mais-Valia	12
SALDO DA CONTA INVESTIMENTOS	112

No exemplo citado, considerando o prejuízo apurado de R\$ 20, sendo R\$ 5 referente variação negativa de ativo avaliado a valor justo, com queda do PL para R\$ 80, teríamos o seguinte registro contábil:

Débito – Resultado Negativo de MEP	25
Crédito - Participações Avaliadas pelo MEP	20
Crédito – Ágio Mais-Valia	5

Neste caso, o resultado negativo de R\$ 10 teria a seguinte característica:

- ✓ Parte como adição temporária – R\$ 5 ref. ao prejuízo apurado por conta de variação negativa de ativos avaliados a valor justo; e
- ✓ Parte como despesa dedutível – R\$ 5 ref. a mais-valia reconhecida inicialmente na compra, desembolsada pela empresa e baixada, por ocasião de redução

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO E DO DESÁGIO

O objetivo principal das alterações nos artigos 25 e 33 foi manter o tratamento tributário presente na legislação vigente, anulando os efeitos decorrentes da realização da mais ou menos-valia e do goodwill na apuração do lucro real. Esses valores somente poderão ser computados na alienação ou baixa do investimento.

A alteração da parte final do inciso II do art. 33 do Decreto-Lei nº 1.598/77, tem o intuito de evitar uma interpretação extensiva, que possibilite a inclusão da baixa prevista nos artigos 24-A e 24-B desse Decreto-Lei, na apuração do ganho de capital na alienação ou baixa do investimento.

Veja o texto legal original e o da MP.

MP nº 627/13 - ART. 2º - ALTERAÇÕES NO DECRETO-LEI nº 1.598/77	
TEXTO ORIGINAL	TEXTO AJUSTADO MP nº 627/13
Art. 25 - As contrapartidas da amortização do ágio ou deságio de que trata o artigo 20 não serão computadas na determinação do lucro real, ressalvado o disposto no artigo 33.	Art. 25. A contrapartida da redução dos valores de que tratam os incisos II e III do caput do art. 20 não será computada na determinação do lucro real, ressalvado o disposto no art. 33."
Art 33 - O valor contábil, para efeito de determinar o ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor de PL (art. 20), será a soma algébrica dos seguintes valores: I - valor de PL pelo qual o investimento estiver registrado na contabilidade do contribuinte; II - ágio ou deságio na aquisição do investimento, ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial do contribuinte, excluídos os computados, nos exercícios financeiros de 1979 e 1980, na determinação do lucro real. III - REVOGADO IV - REVOGADO § 1º - REVOGADO	Art. 33 - O valor contábil, para efeito de determinar o ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento avaliado pelo valor de PL (art. 20), será a soma algébrica dos seguintes valores: I - valor de PL pelo qual o investimento estiver registrado na contabilidade do contribuinte; II - de que tratam os incisos II e III do caput do art. 20 , ainda que tenham sido realizados na escrituração comercial do contribuinte, conforme previsto no art. 25 deste Decreto-Lei; III - REVOGADO IV - REVOGADO § 1º - REVOGADO

§ 2º - Não será computado na determinação do lucro real o acréscimo ou a diminuição do valor de PL de investimento, decorrente de ganho ou perda de capital por variação na porcentagem de participação do contribuinte no capital social da coligada ou controlada.	§ 2º Não será computado na determinação do lucro real o acréscimo ou a diminuição do valor de PL de investimento, decorrente de ganho ou perda por variação na porcentagem de participação do contribuinte no capital social da investida .
--	--

Não há novidade aqui, somente a definição de que a amortização do ágio reconhecida em despesa não será dedutível na base do IR. O deságio, quando apurado em conjunto com o ágio, continua com a mesma regra. Contudo, aquele deságio (líquido) apurado na compra deve ser reconhecido contabilmente como receita, chamada de ganho em compra vantajosa.

CUSTO E LUCRO BRUTO EM TRANSAÇÕES IMOBILIÁRIAS

A mudança no art. 27 visa manter o tratamento tributário às operações de permuta envolvendo unidades imobiliárias. O § 3º determina que o lucro bruto deve ser tributado no período em que ocorrer a permuta; e o § 4º permite o diferimento da tributação em função da realização ou destinação do ativo, o que permite anular os efeitos sobre um eventual ganho de capital ou custo de construção.

Já a mudança no art. 29 visa adequar o tratamento tributário da venda a prazo de unidades imobiliárias, em razão da eliminação do grupo contábil "Resultado de Exercícios Futuros", de forma a que os ajustes necessários sejam realizados no livro fiscal, garantindo, assim, a manutenção da sistemática de tributação atualmente empregada.

MP nº 627/13 - ART. 2º - ALTERAÇÕES NO DECRETO-LEI nº 1.598/77	
TEXTO ORIGINAL	TEXTO AJUSTADO MP nº 627/13
<p>Art 27 - O contribuinte que comprar imóvel para venda ou promover empreendimento de desmembramento ou loteamento de terrenos, incorporação imobiliária ou construção de prédio destinado à venda, deverá, para efeito de determinar o lucro real, manter, com observância das normas seguintes, registro permanente de estoques para determinar o custo dos imóveis vendidos:</p> <p>I - o custo dos imóveis vendidos compreenderá:</p> <p>a) o custo de aquisição de terrenos ou prédios, inclusive os tributos devidos na aquisição e as despesas de legalização; e</p> <p>b) os custos diretos (art. 13, § 1º) de estudo, planejamento, legalização e execução dos planos ou projetos de desmembramento, loteamento, incorporação, construção e quaisquer obras ou melhoramentos.</p> <p>II - no caso de empreendimento que compreenda duas ou mais unidades a serem vendidas separadamente, o registro de estoque deve discriminar, ao menos por ocasião do balanço, o custo de cada unidade distinta;</p> <p>§ 1º - O lucro bruto na venda de cada unidade será apurado e reconhecido quando, contratada a venda, ainda que mediante instrumento de promessa, ou quando implementada a condição suspensiva a que estiver sujeita a venda.</p>	<p>Art 27 - O contribuinte que comprar imóvel para venda ou promover empreendimento de desmembramento ou loteamento de terrenos, incorporação imobiliária ou construção de prédio destinado à venda, deverá, para efeito de determinar o lucro real, manter, com observância das normas seguintes, registro permanente de estoques para determinar o custo dos imóveis vendidos:</p> <p>I - o custo dos imóveis vendidos compreenderá:</p> <p>a) o custo de aquisição de terrenos ou prédios, inclusive os tributos devidos na aquisição e as despesas de legalização; e</p> <p>b) os custos diretos (art. 13, § 1º) de estudo, planejamento, legalização e execução dos planos ou projetos de desmembramento, loteamento, incorporação, construção e quaisquer obras ou melhoramentos.</p> <p>II - no caso de empreendimento que compreenda duas ou mais unidades a serem vendidas separadamente, o registro de estoque deve discriminar, ao menos por ocasião do balanço, o custo de cada unidade distinta;</p> <p>§ 1º - O lucro bruto na venda de cada unidade será apurado e reconhecido quando, contratada a venda, ainda que mediante instrumento de promessa, ou quando implementada a condição suspensiva a que estiver sujeita a venda.</p>

<p>§ 2º - REVOGADO § 3º - NÃO EXISTIA</p> <p>§ 4º - NÃO EXISTIA</p> <p>§ 5º - NÃO EXISTIA</p>	<p>§ 2º - REVOGADO § 3º Na hipótese de operações de permuta envolvendo unidades imobiliárias, a parcela do lucro bruto decorrente da avaliação a valor justo das unidades permutadas será computada na determinação do lucro real do período da ocorrência da operação. § 4º A parcela do lucro bruto de que trata o § 3º poderá ser computada na determinação do lucro real quando a unidade recebida for alienada, baixada, incorporada ao custo de produção de outras unidades imobiliárias ou quando, a qualquer tempo, for classificada no ativo não circulante, investimentos ou imobilizado. § 5º O disposto no § 4º será disciplinado pela RFB.</p>
<p>Art 29 - Na venda a prazo, ou em prestações, com pagamento após o término do período-base da venda, o lucro bruto poderá, para efeito de determinação do lucro real, ser reconhecido nas contas de resultado de cada exercício social proporcionalmente à receita da venda recebida, observadas as seguintes normas: I - o lucro bruto será registrado em conta específica de resultado de exercícios futuros, para a qual serão transferidos a receita de venda e o custo do imóvel, inclusive o orçado (art. 28), se for o caso. II - por ocasião da venda será determinada a relação entre o lucro bruto e a receita bruta de venda e em cada exercício social será transferida para as contas de resultado parte do lucro bruto proporcional à receita recebida no mesmo exercício; III - a atualização monetária do orçamento e a diferença, posteriormente apurada, entre custo orçado e efetivo, deverão ser transferidas para a conta específica de resultados de exercícios futuros, com o consequente reajustamento da relação entre o lucro bruto e receita bruta de venda, de que trata o número II levando-se à conta de resultados a diferença de custo correspondente à parte do preço de venda já recebido; IV - se o custo efetivo foi inferior, em mais de 15%, ao custo orçado, aplicar-se-á o disposto no § 2º do artigo 28. V – NÃO EXISTIA</p> <p>§ 1º - Se a venda for contratada com juros, estes deverão ser apropriados nos resultados dos exercícios sociais a que competirem.</p>	<p>Art. 29. Na venda a prazo, ou em prestações, com pagamento após o término do período de apuração da venda, o lucro bruto de que trata o § 1º do art. 27 poderá, para efeito de determinação do lucro real, ser reconhecido proporcionalmente à receita de venda recebida, observadas as seguintes normas: I - o lucro bruto será registrado em conta específica de resultado de exercícios futuros, para a qual serão transferidos a receita de venda e o custo do imóvel, inclusive o orçado(art 28), se for o caso. II - por ocasião da venda será determinada a relação entre o lucro bruto e a receita bruta de venda e, em cada período, será computada, na determinação do lucro real, parte do lucro bruto proporcional à receita recebida no mesmo período; III - a relação entre o lucro bruto e a receita bruta de venda, de que trata o inciso II do caput, deverá ser reajustada sempre que for alterado o valor do orçamento, em decorrência de modificações no projeto ou nas especificações do empreendimento, e apurada diferença entre custo orçado e efetivo, devendo ser computada na determinação do lucro real, do período de apuração desse reajustamento, a diferença de custo correspondente à parte da receita de venda já recebida; IV - se o custo efetivo foi inferior, em mais de 15%, ao custo orçado, aplicar-se-á o disposto no § 2º do artigo 28. V - os ajustes pertinentes ao reconhecimento do lucro bruto, na forma do inciso II do caput, e da diferença de que trata o inciso III do caput, deverão ser realizados no livro de apuração do lucro real de que trata o inciso I do caput do art. 8º.</p>

<p>§ 2º - Na venda contratada com cláusula de correção monetária do saldo credor do preço, a contrapartida da correção, nas condições estipuladas no contrato, da receita de vendas a receber será computada, no resultado do exercício, como variação monetária (art. 18), pelo valor que exceder da correção, segundo os mesmos critérios, do saldo do lucro bruto registrado na conta de resultados de exercícios futuros de que trata o item I do artigo 29.</p> <p>§ 3º A pessoa jurídica poderá registrar como variação monetária passiva as atualizações monetárias do custo contratado e do custo orçado, desde que o critério seja aplicado uniformemente.</p>	
---	--

Não há grandes novidades nas alterações relativas a tributação do setor imobiliário. As mudanças foram necessárias, principalmente para ajustar terminologias.

GANHO DE CAPITAL

O art. 31 busca o alinhamento aos novos grupos de contas do art. 178 da Lei nº 6.404/76 (Ativo não circulante). Além disso, o seu § 1º esclarece que, na apuração do ganho de capital, o valor contábil também deve ser deduzido das perdas estimadas uma vez que estas terão tratamento de provisão, e o § 6º que a depreciação excluída em Livro Fiscal deve ser adicionada na hipótese de alienação ou baixa do ativo. Vamos ao texto legal.

MP nº 627/13 - ART. 2º - ALTERAÇÕES NO DECRETO-LEI nº 1.598/77	
TEXTO ORIGINAL	TEXTO AJUSTADO MP nº 627/13
<p>Art 31 - Serão classificados como ganhos ou perdas de capital, e computados na determinação do lucro real, os resultados na alienação, inclusive por desapropriação (§ 4º), na baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou na liquidação de bens do ativo permanente.</p>	<p>Art. 31. Serão classificados como ganhos ou perdas de capital, e computados na determinação do lucro real, os resultados na alienação, inclusive por desapropriação (§ 4º), na baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou na liquidação de bens do ativo não circulante, classificados como investimentos, imobilizado ou intangível.</p>
<p>§ 1º - Ressalvadas as disposições especiais, a determinação do ganho ou perda de capital terá por base o valor contábil do bem, assim entendido o que estiver registrado na escrituração do contribuinte, corrigido monetariamente e diminuído, se for o caso, da depreciação, amortização ou exaustão acumulada.</p>	<p>§ 1º Ressalvadas as disposições especiais, a determinação do ganho ou perda de capital 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.</p>
<p>§ 2º - Nas vendas de bens do ativo permanente para recebimento do preço, no todo ou em parte, após o término do exercício social seguinte ao da contratação, o contribuinte poderá, para efeito de determinar o lucro real, reconhecer o lucro na proporção da parcela do preço recebida em cada período-base.</p>	<p>§ 2º - Nas vendas de bens do ativo não circulante classificados como investimentos, imobilizado ou intangível, para recebimento do preço, no todo ou em parte, após o término do exercício social seguinte ao da contratação, o contribuinte poderá, para efeito de determinar o lucro real, reconhecer o lucro na proporção da parcela do preço recebida em cada período de apuração.</p>
<p>§ 3º - O ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação de investimento será determinado com base no valor contábil (§ 1º), diminuído da provisão para</p>	<p>§ 3º - O ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação de investimento será determinado com base no valor contábil (§ 1º), diminuído da provisão para</p>

<p>perdas (art. 32) que tiver sido computada na determinação do lucro real.</p> <p>§ 4º - O contribuinte poderá diferir a tributação do ganho de capital na alienação de bens desapropriados, desde que:</p> <p>a) o transfira para reserva especial de lucros;</p> <p>b) aplique, no prazo máximo de 2 anos do recebimento da indenização, na aquisição de outros bens do ativo permanente, importância igual ao ganho de capital;</p> <p>c) discrimine, na reserva de lucros, os bens objeto da aplicação de que trata a letra <i>b</i>, em condições que permitam a determinação do valor realizado em cada período.</p> <p>§ 5º - A reserva de que trata o parágrafo anterior será computada na determinação do lucro real nos termos do § 1º do artigo 35, ou utilizados para distribuição de dividendos.</p> <p>§ 6º - NÃO EXISTIA</p> <p>§ 7º - NÃO EXISTIA</p>	<p>perdas (art. 32) que tiver sido computada na determinação do lucro real.</p> <p>§ 4º - O contribuinte poderá diferir a tributação do ganho de capital na alienação de bens desapropriados, desde que:</p> <p>a) o transfira para reserva especial de lucros;</p> <p>b) aplique, no prazo máximo de 2 anos do recebimento da indenização, na aquisição de outros bens do ativo permanente, importância igual ao ganho de capital;</p> <p>c) discrimine, na reserva de lucros, os bens objeto da aplicação de que trata a letra <i>b</i>, em condições que permitam a determinação do valor realizado em cada período.</p> <p>§ 5º - A reserva de que trata o parágrafo anterior será computada na determinação do lucro real nos termos do § 1º do artigo 35, ou utilizados para distribuição de dividendos.</p> <p>§ 6º A parcela de depreciação anteriormente excluída do lucro líquido na apuração do lucro real deverá ser adicionada na apuração do imposto no período de apuração em que ocorrer a alienação ou baixa do ativo.</p> <p>§ 7º A RFB, no âmbito de suas atribuições, disciplinará o disposto neste artigo.</p>
---	---

O artigo sobre ganho de capital ajustou o problema da terminologia, com o fim do ativo permanente. Além disso, quando a empresa realizar depreciação em prazo superior ao permitido pela legislação fiscal e fizer exclusão no LALUR, esta exclusão será considerada para fins de apuração do ganho de capital. Veja exemplo numérico a seguir.

Suponha que uma empresa de transporte coletivo rodoviário de passageiros compre um veículo por R\$ 100, para realizar suas atividades. Considerando valor residual (estimado) de venda de R\$ 10 e utilização do imobilizado por cinco anos, teríamos despesa de depreciação contábil anual de R\$ 18 (90 / 5). A legislação fiscal permite a dedução de depreciação de veículos utilizados no transporte de passageiros em quatro anos (R\$ 25 por ano), autorizando exclusão de R\$ 7 por ano. Admita que a empresa utilize o bem durante o prazo de vida útil esperado e registre a depreciação da forma adequada, deixando registrado na conta de imobilizado o valor de R\$ 10, que foi a estimativa de venda. Lembremos que, no caso, teríamos feito a seguinte apropriação de resultado durante os cinco anos:

- X1 a X4 → Exclusão de R\$ 7 (25 da depreciação contábil menos 18 da depreciação fiscal), totalizando saldo de exclusão na parte B do LALUR de R\$ 28 ao final dos quatro anos.
- X5 → Adição da depreciação registrada na contabilidade de R\$ 18. Neste caso, o saldo líquido de exclusão na parte B do LALUR seria reduzido de R\$ 28 para R\$ 10.

Nesta situação, vamos admitir três situações: venda por R\$ 10, por R\$ 12 ou por R\$ 7. Veja:

VENDA DO VEÍCULO POR R\$ 10

Não teríamos resultado apurado na contabilidade, mas pela leitura do art. 31 o saldo de exclusão da depreciação do bem vendido (R\$ 10) seria adicionado na base do IR.

VENDA DO VEÍCULO POR R\$ 12

Neste caso, o ganho de capital seria de R\$ 2 (12 menos 10). Além disso, teríamos que adicionar o saldo de exclusão da depreciação do bem vendido (R\$ 10), gerando base tributável total de R\$ 12.

VENDA DO VEÍCULO POR R\$ 7

Neste caso, o valor seria totalmente baixado do imobilizado, que permaneceria com saldo de R\$ 3. Este valor seria baixado e reconhecido em conta de despesa de depreciação, que não seria dedutível na base do IR. Assim, teríamos que adicionar o valor de R\$ 10 que estaria reconhecido na Parte B do LALUR referente ao bem baixado.

CUSTOS DE DISTRIBUIÇÃO PRIMÁRIA DE AÇÕES OU BÔNUS DE SUBSCRIÇÃO

Foi inserido o artigo 38-A, uma vez que, conforme as novas regras contábeis, os custos incorridos na emissão de ações e bônus de subscrição deixaram de ser reconhecidos como despesa e passaram a ser registrados como conta do patrimônio líquido. A fim de manter o mesmo tratamento tributário, o art. 38-A autoriza a exclusão desses valores da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Veja o artigo.

MP nº 627/13 - ART. 2º - ALTERAÇÕES NO DECRETO-LEI nº 1.598/77

Art. 38-A. Os custos associados às transações destinadas à obtenção de recursos próprios, mediante a distribuição primária de ações ou bônus de subscrição contabilizados no PL poderão ser excluídos, na determinação do lucro real, quando incorridos.

PARTE 5: MEDIDA PROVISÓRIA Nº 627/13: ALTERAÇÕES NA LEI Nº 9.430/96

A MP nº 627/13, antes de trazer novidades em relação a temas ainda não desenvolvidos pela legislação tributária brasileira, fez modificações em normativos já existentes, muitas vezes apenas para ajustar terminologias.

A seguir, veja as modificações realizadas na Lei nº 9.430/96.

AJUSTE NA DEFINIÇÃO DE RECEITA BRUTA PARA FINS DE APURAÇÃO DO IR PELO LUCRO REAL EM BASES MENSIS POR ESTIMATIVA

A exposição de motivos da MP já explica que a alteração do art. 2º tem como objetivo apenas adaptá-lo ao novo conceito de receita bruta do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77. Veja o ajuste que foi feito.

MP nº 627/13 - ART. 5º - ALTERAÇÕES NA LEI nº 9.430/96	
TEXTO ORIGINAL	TEXTO AJUSTADO MP nº 627/13
Art. 2º - A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249/95 e alterações posteriores.	Art. 2º - A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249/95, sobre a receita bruta definida pelo art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77, auferida mensalmente, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.

O GANHO DE CAPITAL NA BASE DO LUCRO PRESUMIDO (E ARBITRADO)

A exposição de motivos da MP explica que no art. 25, o inciso I foi adaptado ao novo conceito de receita bruta do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77, para fins de apuração do lucro presumido, que inclui os valores decorrentes do ajuste a valor presente. Buscando manter o tratamento tributário de até 31/DEZ/07, o inciso II dá aos valores decorrentes do ajuste a valor presente relativos às receitas ali mencionadas, o mesmo tratamento dado à receita bruta definida pelo art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77. O § 1º indica como deve ser calculado o ganho de capital. Ainda buscando a neutralidade tributária, agora, especificamente em relação ao valor contábil a ser considerado no cálculo do ganho de capital, o § 2º permite que se considere os valores decorrentes do ajuste a valor presente como parte integrante do valor contábil, na proporção deste.

O § 3º dispõe que os ganhos decorrentes de avaliação com base no valor justo não integrarão a base de cálculo do IRPJ. No caso de ativos que sejam posteriormente alienados, a receita ou o ganho relativos à alienação deverão ser normalmente oferecidos à tributação.

Finalmente, os §§ 4º e 5º dispõem que os ganhos e perdas decorrentes de avaliação com base em valor justo não serão considerados como parte integrante do valor contábil, exceto no caso de ganhos que já tenham sido anteriormente tributados.

O art. 27 segue a mesma linha do 25, mas em referência ao lucro arbitrado.

Veja o artigo original e a mudança.

MP nº 627/13 - ART. 5º - ALTERAÇÕES NA LEI nº 9.430/96	
TEXTO ORIGINAL	TEXTO AJUSTADO MP nº 627/13
<p>Art. 25. O lucro presumido será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:</p> <p>I - o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249/95, sobre a receita bruta definida pelo art. 31 da Lei nº 8.981/95, auferida no período de apuração de que trata o art. 1º desta Lei;</p> <p>II - os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso anterior e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período.</p> <p>§ 1º - NÃO EXISTIA</p> <p>§ 2º - NÃO EXISTIA</p> <p>§ 3º - NÃO EXISTIA</p> <p>§ 4º - NÃO EXISTIA</p> <p>§ 5º - NÃO EXISTIA</p>	<p>Art. 25. O lucro presumido será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:</p> <p>I - o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249/95, sobre a receita bruta definida pelo art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77, auferida no período de apuração de que trata o art. 1º, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos; e</p> <p>II - os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas, os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso I, com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404/76, e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período.</p> <p>§ 1º O ganho de capital nas alienações de investimentos, imobilizados e intangíveis corresponderá à diferença positiva entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil.</p> <p>§ 2º Para fins do disposto no § 1º, poderão ser considerados no valor contábil, e na proporção deste, os respectivos valores decorrentes dos efeitos do ajuste a valor presente de que trata o inciso III do caput do art. 184 da Lei nº 6.404/76.</p> <p>§ 3º Os ganhos decorrentes de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo não integrarão a base de cálculo do imposto, no momento em que forem apurados.</p> <p>§ 4º Para fins do disposto no inciso II do caput, os ganhos e perdas decorrentes de avaliação do ativo com base em valor justo não serão considerados como parte integrante do valor contábil.</p> <p>§ 5º O disposto no § 4º não se aplica aos ganhos que tenham sido anteriormente computados na base de cálculo do imposto.</p>
<p>Art. 27. O lucro arbitrado será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:</p> <p>I - o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 16 da Lei nº 9.249/95, sobre a receita bruta definida pelo art. 31 da Lei nº 8.981/95, auferida no período de apuração de que trata o art. 1º desta Lei;</p>	<p>Art. 27. O lucro arbitrado será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:</p> <p>I - o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 16 da Lei nº 9.249/95, sobre a receita bruta definida pelo art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77, auferida no período de apuração de que trata o art. 1º, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos</p>

<p>II - os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso anterior e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período.</p> <p>§ 1º Na apuração do lucro arbitrado, quando não conhecida a receita bruta, os coeficientes de que tratam os incisos II, III e IV do art. 51 da Lei nº 8.981/95, deverão ser multiplicados pelo número de meses do período de apuração</p> <p>§ 2º Na hipótese de utilização das alternativas de cálculo previstas nos incisos V a VIII do art. 51 da Lei nº 8.981/95, o lucro arbitrado será o valor resultante da soma dos valores apurados para cada mês do período de apuração.</p> <p>§ 3º - NÃO EXISTIA</p> <p>§ 4º - NÃO EXISTIA</p> <p>§ 5º - NÃO EXISTIA</p> <p>§ 6º - NÃO EXISTIA</p> <p>§ 7º - NÃO EXISTIA</p>	<p>incondicionais concedidos; e</p> <p>II - os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas, os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso I do caput, com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404/76, e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período.</p> <p>§ 1º Na apuração do lucro arbitrado, quando não conhecida a receita bruta, os coeficientes de que tratam os incisos II, III e IV do art. 51 da Lei nº 8.981/95, deverão ser multiplicados pelo número de meses do período de apuração</p> <p>§ 2º Na hipótese de utilização das alternativas de cálculo previstas nos incisos V a VIII do art. 51 da Lei nº 8.981/95, o lucro arbitrado será o valor resultante da soma dos valores apurados para cada mês do período de apuração.</p> <p>§ 3º O ganho de capital nas alienações de investimentos, imobilizados e intangíveis corresponderá à diferença positiva entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil.</p> <p>§ 4º Para fins do disposto no § 3º, poderão ser considerados no valor contábil, e na proporção deste, os respectivos valores decorrentes dos efeitos do ajuste a valor presente de que trata o inciso III do caput do art. 184 da Lei nº 6.404/76.</p> <p>§ 5º Os ganhos decorrentes de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo não integrarão a base de cálculo do imposto, no momento em que forem apurados.</p> <p>§ 6º Para fins do disposto no inciso II do caput, os ganhos e perdas decorrentes de avaliação do ativo com base em valor justo não serão considerados como parte integrante do valor contábil.</p> <p>§ 7º O disposto no § 6º não se aplica aos ganhos que tenham sido anteriormente computados na base de cálculo do imposto."</p>
--	---

O resumo da revisão é o seguinte: o ganho de capital desconsiderará efeitos relacionados ao ajuste a valor presente e ao valor referente a variação do valor justo de ativos ou passivos.

A Cia. Q fez opção pelo lucro presumido e adquiriu, em JAN/X1 um veículo para pagamento em 12 parcelas mensais de R\$ 2.750, totalizando R\$ 33.000. Considerando que o valor presente do veículo monta R\$ 30.000 e o mesmo será utilizado durante cinco anos, sem valor residual, a empresa procede aos seguintes registros contábeis no ano de X1:

AQUISIÇÃO:

Débito – Imobilizado	30.000
Débito – AVP Juros a Apropriar	3.000
Crédito – Financiamento a Pagar	33.000

REGISTRO DA DEPRECIÇÃO

Débito – Despesa de Depreciação	
Crédito – Imobilizado	6.000

REGISTRO DA APROPRIAÇÃO DOS JUROS (utilizando critério linear)

Débito – Despesa Financeira	
Crédito – AVP Juros a Apropriar	1.000

Admitindo que o veículo seja vendido no último dia de X1 por R\$ 28.000, o registro contábil seria o seguinte:

Débito – Caixa	28.000
Crédito – Imobilizado	24.000
Crédito – Ganho de Capital	4.000

Neste caso, a Cia. Q PODERIA (verbo utilizado na MP) não tributar o ganho de capital registrado de R\$ 4.000. O ganho de capital incluído na base do lucro presumido seria o seguinte:

(+) Valor Total da Compra	→ 33.000
(-) Depreciação Acumulada (1 ano = 20%)	→ (6.600)
SALDO LÍQUIDO DO IMOBILIZADO	→ 26.400

Como a venda foi 28.000, o ganho de capital seria R\$ 1.600 (28.000 menos 26.400). A Cia Q poderia excluir, portanto, R\$ 2.400 (4.000 menos 1.600) em sua apuração de DEZ/X1.

AJUSTE A VALOR PRESENTE NA BASE DE CSLL PELO LUCRO PRESUMIDO

No art. 29 foram promovidas as alterações necessárias à base de cálculo da CSLL das pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido e arbitrado de forma a abranger os valores decorrentes de ajuste a valor presente. Veja o artigo.

MP nº 627/13 - ART. 5º - ALTERAÇÕES NA LEI nº 9.430/96	
TEXTO ORIGINAL	TEXTO AJUSTADO MP nº 627/13
<p>Art. 29. A base de cálculo da CSLL, devida pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado e pelas demais empresas dispensadas de escrituração contábil, corresponderá à soma dos valores:</p> <p>I - de que trata o art. 20 da Lei nº 9.249/95;</p> <p>II - os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso anterior e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período.</p>	<p>Art. 29. A base de cálculo da CSLL, devida pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado e pelas demais empresas dispensadas de escrituração contábil, corresponderá à soma dos valores:</p> <p>I - de que trata o art. 20 da Lei nº 9.249/95;</p> <p>II - os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas, os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso I do caput, com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404/76, e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período.</p>

O objetivo foi desconsiderar eventuais ajustes a valor presente feitos na apropriação de receita bruta e demais receitas da empresa. Por exemplo, suponha uma empresa comercial vendendo a prazo por R\$ 4.000, mas com valor presente de R\$ 3.400. A receita da empresa seria distribuída da seguinte forma:

- Receita Bruta de R\$ 3.400 apropriada no mês da venda.
- Receita Financeira de R\$ 600 apropriada entre os meses da venda e recebimento.

Contudo, para fins de tributação no lucro presumido, a receita de venda seria informada por R\$ 4.000 no mês da venda, aplicando o percentual de 12% para encontrar a base, enquanto nos meses entre a venda e o recebimento, o valor de R\$ 600 de juros não seria considerado na base.

Em relação ao ganho de capital, aconteceria a mesma situação do exemplo anterior da Cia. Q, ou seja, o ganho de capital incluído na base seria R\$ 1.600 e não R\$ 4.000.

MUDANÇA DE LUCRO PRESUMIDO PARA LUCRO REAL: TRIBUTAÇÃO DOS VALORES DIFERIDOS

Quando uma empresa troca a forma de tributação de um ano para outro, passando do lucro real para lucro presumido, os valores diferidos (excluídos da base para tributação posterior) no lucro real devem ser incluídos na primeira apuração do lucro presumido, independentemente do registro ou não destes valores no LALUR.

Portanto, em resumo, o dispositivo alterado prevê a tributação dos saldos dos valores diferidos na hipótese de mudança de tributação do lucro real para o lucro presumido, independentemente da necessidade de controle no livro de que trata o inciso I do art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598/77 (e-LALUR). Veja o artigo.

MP nº 627/13 - ART. 5º - ALTERAÇÕES NA LEI nº 9.430/96	
TEXTO ORIGINAL	TEXTO AJUSTADO MP nº 627/13
Art. 54 - A pessoa jurídica que, até o ano-calendário anterior, houver sido tributada com base no lucro real, deverá adicionar à base de cálculo do imposto de renda, correspondente ao primeiro período de apuração no qual houver optado pela tributação com base no lucro presumido ou for tributada com base no lucro arbitrado, os saldos dos valores cuja tributação havia diferido, controlados na parte B do Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR.	Art. 54. A pessoa jurídica que, até o ano-calendário anterior, houver sido tributada com base no lucro real, deverá adicionar à base de cálculo do imposto de renda, correspondente ao primeiro período de apuração no qual houver optado pela tributação com base no lucro presumido ou for tributada com base no lucro arbitrado, os saldos dos valores cuja tributação havia diferido, independentemente da necessidade de controle no livro de que trata o inciso I do caput do art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598/77.

PARTE 6: MEDIDA PROVISÓRIA Nº 627/13: ALTERAÇÕES NA LEI Nº 9.249/95

A MP nº 627/13, antes de trazer novidades em relação a temas ainda não desenvolvidos pela legislação tributária brasileira, fez modificações em normativos já existentes, muitas vezes apenas para ajustar terminologias. A seguir, veja as modificações realizadas na Lei nº 9.249/95.

BASE DE CÁLCULO DO PAGAMENTO DE JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO

Um dos pontos que estavam causando maior preocupação das empresas por conta do RTT era o pagamento de Juros sobre Capital Próprio - JCP. Tal ferramenta é largamente utilizada como instrumento de redução de IR e CSLL a pagar, substituindo o tradicional pagamento de dividendos com maior eficiência tributária. Tal eficiência se justifica pela tributação em percentual menor (15%, rendimento tributado exclusivamente na fonte) por parte da pessoa física que recebe, enquanto a pessoa jurídica que paga deduz de sua base tributável normalmente 34% (25% de IRPJ + 9% de CSLL).

Mas, o pagamento de JCP tem limitação, sendo a primeira a aplicação da Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP) sobre o Patrimônio Líquido no início do período de apuração. E a segunda, que considera a metade do saldo de reservas de lucros mais lucros acumulados ou metade do lucro antes do IR do período de apuração.

A dúvida dos contribuintes residia em saber se o PL e o Lucro poderiam ser obtidos pelas informações contábeis, extraídas do balanço patrimonial e da DRE com base na legislação contábil em vigor. Pela leitura da MP nº 627/13 ficou claro que os números serão obtidos na contabilidade.

E, tendo em vista que as novas regras contábeis trouxeram grandes modificações na composição do patrimônio líquido, a alteração do § 8º do art. 9º visa manter a mesma base de cálculo utilizada na apuração dos juros sobre o capital próprio existente até 2007, definindo as contas que poderão ser consideradas no seu cálculo. O § 11 visa esclarecer que as disposições relativas à dedução do valor pago a título de remuneração do capital próprio aplica-se à CSLL. Veja o texto legal.

MP nº 627/13 - ART. 8º - ALTERAÇÕES NA LEI nº 9.249/95	
TEXTO ORIGINAL	TEXTO AJUSTADO MP nº 627/13
<p>Art. 9º A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da TJLP.</p> <p>§ 1º O efetivo pagamento ou crédito dos juros fica condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados.</p> <p>§ 2º Os juros ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de quinze por cento, na data do pagamento ou crédito ao beneficiário</p> <p>§ 3º O imposto retido na fonte será considerado:</p> <p>I - antecipação do devido na declaração de rendimentos, no caso de beneficiário pessoa jurídica tributada com base no lucro real;</p> <p>II - tributação definitiva, no caso de beneficiário pessoa física ou pessoa jurídica</p>	<p>Art. 9º A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da TJLP.</p> <p>§ 1º O efetivo pagamento ou crédito dos juros fica condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados.</p> <p>§ 2º Os juros ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de quinze por cento, na data do pagamento ou crédito ao beneficiário</p> <p>§ 3º O imposto retido na fonte será considerado:</p> <p>I - antecipação do devido na declaração de rendimentos, no caso de beneficiário pessoa jurídica tributada com base no lucro real;</p> <p>II - tributação definitiva, no caso de beneficiário pessoa física ou pessoa jurídica</p>

<p>não tributada com base no lucro real, inclusive isenta, ressalvado o disposto no § 4º;</p> <p>§ 4º REVOGADO</p> <p>§ 5º No caso de beneficiário sociedade civil de prestação de serviços, submetida ao regime de tributação de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.397/87, o imposto poderá ser compensado com o retido por ocasião do pagamento dos rendimentos aos sócios beneficiários.</p> <p>§ 6º No caso de beneficiário pessoa jurídica tributada com base no lucro real, o imposto de que trata o § 2º poderá ainda ser compensado com o retido por ocasião do pagamento ou crédito de juros, a título de remuneração de capital próprio, a seu titular, sócios ou acionistas.</p> <p>§ 7º O valor dos juros pagos ou creditados pela pessoa jurídica, a título de remuneração do capital próprio, poderá ser imputado ao valor dos dividendos de que trata o art. 202 da Lei nº 6.404/76, sem prejuízo do disposto no § 2º.</p> <p>§ 8º Para os fins de cálculo da remuneração prevista neste artigo, não será considerado o valor de reserva de reavaliação de bens ou direitos da pessoa jurídica, exceto se esta for adicionada na determinação da base de cálculo do IR e da CSLL.</p> <p>§ 9º REVOGADO</p> <p>§ 10 REVOGADO</p> <p>§ 11 NÃO EXISTIA</p>	<p>não tributada com base no lucro real, inclusive isenta, ressalvado o disposto no § 4º;</p> <p>§ 4º REVOGADO</p> <p>§ 5º No caso de beneficiário sociedade civil de prestação de serviços, submetida ao regime de tributação de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.397/87, o imposto poderá ser compensado com o retido por ocasião do pagamento dos rendimentos aos sócios beneficiários.</p> <p>§ 6º No caso de beneficiário pessoa jurídica tributada com base no lucro real, o imposto de que trata o § 2º poderá ainda ser compensado com o retido por ocasião do pagamento ou crédito de juros, a título de remuneração de capital próprio, a seu titular, sócios ou acionistas.</p> <p>§ 7º O valor dos juros pagos ou creditados pela pessoa jurídica, a título de remuneração do capital próprio, poderá ser imputado ao valor dos dividendos de que trata o art. 202 da Lei nº 6.404/76, sem prejuízo do disposto no § 2º.</p> <p>§ 8º Para fins de cálculo da remuneração prevista neste artigo, serão consideradas exclusivamente as seguintes contas do patrimônio líquido:</p> <p>I - capital social;</p> <p>II - reservas de capital;</p> <p>III - reservas de lucros;</p> <p>IV - ações em tesouraria; e</p> <p>V - prejuízos acumulados.</p> <p>§ 9º REVOGADO</p> <p>§ 10 REVOGADO</p> <p>§ 11 - O disposto neste artigo aplica-se à CSLL.</p>
--	--

Portanto, este artigo ajusta a base de cálculo do JCP para fins de possibilidade de pagamento e dedução nas bases de IR e CSLL. Fica mantida toda a legislação vigente anteriormente, sendo que agora a lei define claramente quais contas integram o PL para fins de aplicação da TJLP. Não fazem parte da base, as contas de ajustes de avaliação patrimonial, reservas de reavaliação, ajustes de conversão e, nas empresas que insistirem em manter, a conta de lucros acumulados.

Aliás, o § 1º do art. 9º mantém a conta LUCROS ACUMULADOS no limite para pagamento do JCP. Contudo, no § 8º, criado agora, a conta LUCROS ACUMULADOS não poderá ser utilizada no limite PL x TJLP.

DEDUÇÃO DE DEPRECIÇÃO DE BEM OBJETO DE ARRENDAMENTO

Uma das mudanças relevantes que a contabilidade moderna trouxe foi o reconhecimento no imobilizado e no passivo dos bens adquiridos via arrendamento mercantil financeiro. Tal fato (não registro) era uma reclamação das mais intensas feitas por intelectuais da ciência contábil e representava informação inadequada para o entendimento sobre a real situação patrimonial de uma empresa.

Pois bem, as Leis 1.638/07 e nº 11.941/09 exigiram o reconhecimento no imobilizado dos bens adquiridos via arrendamento mercantil financeiro, pelo seu valor presente, com a correspondente dívida sendo reconhecida no passivo, em financiamentos a pagar. Com isso, há substituição da despesa de arrendamento por duas despesas: despesa de depreciação e despesa financeira. Contudo, para fins tributários, o FISCO continuará permitindo a dedução da despesa de arrendamento, não aceitando, por exemplo, a depreciação de bens adquiridos via arrendamento.

Portanto, o art. 13, que fica acrescido do inciso VIII, veda a dedução da despesa de depreciação e amortização de bem objeto de arrendamento mercantil, mantendo o mesmo tratamento tributário existente para as operações de arrendamento mercantil. Permanece, portanto, nesse caso, a possibilidade de reconhecimento como despesa do pagamento do arrendamento mercantil.

Veja o texto da lei.

MP nº 627/13 - ART. 8º - ALTERAÇÕES NA LEI nº 9.249/95	
TEXTO ORIGINAL	TEXTO AJUSTADO MP nº 627/13
<p>Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506/64:</p> <p>I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei nº 8.981/95, com as alterações da Lei nº 9.065/95, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável;</p> <p>II - das contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens móveis ou imóveis, exceto quando relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços;</p> <p>III - de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços;</p> <p>IV - das despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores;</p> <p>V - das contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica;</p> <p>VI - das doações, exceto as referidas no § 2º;</p> <p>VII - das despesas com brindes.</p> <p>VIII – NÃO EXISTIA</p> <p>§ 1º Admitir-se-ão como dedutíveis as despesas com alimentação fornecida pela pessoa jurídica, indistintamente, a todos os seus empregados.</p> <p>§ 2º Poderão ser deduzidas as seguintes doações:</p> <p>I - as de que trata a Lei nº 8.313/91;</p> <p>II - as efetuadas às instituições de ensino e pesquisa cuja criação tenha sido autorizada por lei federal e que preenchem os</p>	<p>Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506/64:</p> <p>I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei nº 8.981/95, com as alterações da Lei nº 9.065/95, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável;</p> <p>II - das contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens móveis ou imóveis, exceto quando relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços;</p> <p>III - de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços;</p> <p>IV - das despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores;</p> <p>V - das contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica;</p> <p>VI - das doações, exceto as referidas no § 2º;</p> <p>VII - das despesas com brindes.</p> <p>VIII - de despesas de depreciação, amortização e exaustão geradas por bem objeto de arrendamento mercantil pela arrendatária, na hipótese em que esta reconheça contabilmente o encargo.</p> <p>§ 1º Admitir-se-ão como dedutíveis as despesas com alimentação fornecida pela pessoa jurídica, indistintamente, a todos os seus empregados.</p> <p>§ 2º Poderão ser deduzidas as seguintes doações:</p> <p>I - as de que trata a Lei nº 8.313/91;</p> <p>II - as efetuadas às instituições de ensino e pesquisa cuja criação tenha sido autorizada por lei federal e que preenchem os</p>

<p>requisitos dos incisos I e II do art. 213 da Constituição Federal, até o limite de um e meio por cento do lucro operacional, antes de computada a sua dedução e a de que trata o inciso seguinte;</p> <p>III - as doações, até o limite de dois por cento do lucro operacional da pessoa jurídica, antes de computada a sua dedução, efetuadas a entidades civis, legalmente constituídas no Brasil, sem fins lucrativos, que prestem serviços gratuitos em benefício de empregados da pessoa jurídica doadora, e respectivos dependentes, ou em benefício da comunidade onde atuem, observadas as seguintes regras:</p> <p>a) as doações, quando em dinheiro, serão feitas mediante crédito em conta corrente bancária diretamente em nome da entidade beneficiária;</p> <p>b) a pessoa jurídica doadora manterá em arquivo, à disposição da fiscalização, declaração, segundo modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal, fornecida pela entidade beneficiária, em que esta se compromete a aplicar integralmente os recursos recebidos na realização de seus objetivos sociais, com identificação da pessoa física responsável pelo seu cumprimento, e a não distribuir lucros, bonificações ou vantagens a dirigentes, mantenedores ou associados, sob nenhuma forma ou pretexto;</p> <p>c) a entidade civil beneficiária deverá ser reconhecida de utilidade pública por ato formal de órgão competente da União.</p>	<p>requisitos dos incisos I e II do art. 213 da Constituição Federal, até o limite de um e meio por cento do lucro operacional, antes de computada a sua dedução e a de que trata o inciso seguinte;</p> <p>III - as doações, até o limite de dois por cento do lucro operacional da pessoa jurídica, antes de computada a sua dedução, efetuadas a entidades civis, legalmente constituídas no Brasil, sem fins lucrativos, que prestem serviços gratuitos em benefício de empregados da pessoa jurídica doadora, e respectivos dependentes, ou em benefício da comunidade onde atuem, observadas as seguintes regras:</p> <p>a) as doações, quando em dinheiro, serão feitas mediante crédito em conta corrente bancária diretamente em nome da entidade beneficiária;</p> <p>b) a pessoa jurídica doadora manterá em arquivo, à disposição da fiscalização, declaração, segundo modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal, fornecida pela entidade beneficiária, em que esta se compromete a aplicar integralmente os recursos recebidos na realização de seus objetivos sociais, com identificação da pessoa física responsável pelo seu cumprimento, e a não distribuir lucros, bonificações ou vantagens a dirigentes, mantenedores ou associados, sob nenhuma forma ou pretexto;</p> <p>c) a entidade civil beneficiária deverá ser reconhecida de utilidade pública por ato formal de órgão competente da União.</p>
---	---

Resumindo, a única alteração diz respeito aos bens objeto de arrendamento mercantil que serão reconhecidos no ativo imobilizado da empresa. Neste caso, a depreciação destes bens não será dedutível nas bases do IR e da CSLL. Importante esclarecer que não se trata pura e simplesmente de uma despesa indedutível como são tantas outras previstas no mesmo artigo (caso de brindes e doações, por exemplo). Esta adição deve ser temporária, atrelada ao pagamento das contraprestações, que serão dedutíveis para fins de IR e CSLL.

PEQUENO AJUSTE NAS BASES ESTIMADAS DE IR E CSLL

A alteração da redação do art. 15 visa adaptá-lo ao novo conceito de receita bruta do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77. Além disso, inclui a alínea “e” no inciso III do seu § 1º de forma a fixar o percentual a ser utilizado no caso de prestação de serviços de construção ou melhoramento de infraestrutura vinculada a contrato de concessão de serviços públicos, para fins de apuração do lucro presumido ou da base de cálculo estimada do IR.

A alteração da redação do art. 20 adapta a base da CSLL em relação ao novo conceito de receita bruta, assim como fez o ajuste no art. 15.

Já a alteração do art. 21 visa atualizar suas disposições, mantendo a tributação do lucro presumido no caso que especifica. O caput do art. 21 visa alinhar as regras tributárias às novas regras contábeis. O § 2º foi revogado de modo a possibilitar o diferimento do ganho ou perda decorrentes do ajuste a valor justo na hipótese de incorporação, fusão ou cisão de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido.

MP nº 627/13 - ART. 8º - ALTERAÇÕES NA LEI nº 9.249/95	
TEXTO ORIGINAL	TEXTO AJUSTADO MP nº 627/13
<p>Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei nº 8.981/95.</p> <p>§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:</p> <p>I – 1,6%, para a atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;</p> <p>II – 16%:</p> <p>a) para a atividade de prestação de serviços de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no caput deste artigo;</p> <p>b) para as pessoas jurídicas a que se refere o inciso III do art. 36 da Lei nº 8.981/95, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 da referida Lei;</p> <p>III – 32% para as atividades de:</p> <p>a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa;</p> <p>b) intermediação de negócios;</p> <p>c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;</p> <p>d) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).</p> <p>e) NÃO EXISTIA</p> <p>§ 2º No caso de atividades diversificadas será aplicado o percentual correspondente a cada atividade.</p> <p>§ 3º As receitas provenientes de atividade incentivada não comporão a base de cálculo do imposto, na proporção do benefício a que a pessoa jurídica, submetida ao regime de tributação com base no lucro real, fizer jus.</p>	<p>Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, sem prejuízo do disposto nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981/95.</p> <p>§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:</p> <p>I – 1,6%, para a atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;</p> <p>II – 16%:</p> <p>a) para a atividade de prestação de serviços de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no caput deste artigo;</p> <p>b) para as pessoas jurídicas a que se refere o inciso III do art. 36 da Lei nº 8.981/95, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 da referida Lei;</p> <p>III – 32% para as atividades de:</p> <p>a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa;</p> <p>b) intermediação de negócios;</p> <p>c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;</p> <p>d) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).</p> <p>e) prestação de serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura vinculados a contrato de concessão de serviço público.</p> <p>§ 2º No caso de atividades diversificadas será aplicado o percentual correspondente a cada atividade.</p> <p>§ 3º As receitas provenientes de atividade incentivada não comporão a base de cálculo do imposto, na proporção do benefício a que a pessoa jurídica, submetida ao regime de tributação com base no lucro real, fizer jus.</p>

<p>§ 4º O percentual de que trata este artigo também será aplicado sobre a receita financeira da pessoa jurídica que explore atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda, quando decorrente da comercialização de imóveis e for apurada por meio de índices ou coeficientes previstos em contrato.</p>	<p>§ 4º O percentual de que trata este artigo também será aplicado sobre a receita financeira da pessoa jurídica que explore atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda, quando decorrente da comercialização de imóveis e for apurada por meio de índices ou coeficientes previstos em contrato.</p>
<p>Art. 20. A base de cálculo da CSLL, devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal a que se referem os arts. 27 e 29 a 34 da Lei nº 8.981/95, e pelas pessoas jurídicas desobrigadas de escrituração contábil, corresponderá a 12% da receita bruta, na forma definida na legislação vigente, auferida em cada mês do ano-calendário, exceto para as pessoas jurídicas que exerçam as atividades a que se refere o inciso III do § 1º do art. 15, cujo percentual corresponderá a 32%.</p> <p>§ 1º A PJ submetida ao lucro presumido poderá, excepcionalmente, em relação ao 4º trimestre-calendário de 2003, optar pelo lucro real, sendo definitiva a tributação pelo lucro presumido relativa aos 3 primeiros trimestres.</p> <p>§ 2º O percentual de que trata o caput deste artigo também será aplicado sobre a receita financeira de que trata o § 4º do art. 15 desta Lei.</p>	<p>Art. 20. A base de cálculo da CSLL, devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal ou trimestral a que se referem os arts. 2º, 25 e 27 da Lei nº 9.430/96, corresponderá a 12% sobre a receita bruta definida pelo art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77, auferida no período, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, exceto para as pessoas jurídicas que exerçam as atividades a que se refere o inciso III do § 1º do art. 15, cujo percentual corresponderá a 32%.</p>
<p>Art. 21. A PJ que tiver parte ou todo o seu patrimônio absorvido em virtude de incorporação, fusão ou cisão deverá levantar balanço específico para esse fim, no qual os bens e direitos serão avaliados pelo valor contábil ou de mercado.</p> <p>§ 1º O balanço a que se refere este artigo deverá ser levantado até trinta dias antes do evento.</p> <p>§ 2º No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, que optar pela avaliação a valor de mercado, a diferença entre este e o custo de aquisição, diminuído dos encargos de depreciação, amortização ou exaustão, será considerada ganho de capital, que deverá ser adicionado à base de cálculo do imposto de renda devido e da contribuição social sobre o lucro líquido.</p> <p>§ 3º Para efeito do disposto no parágrafo anterior, os encargos serão considerados incorridos, ainda que não tenham sido registrados contabilmente.</p> <p>§ 4º A PJ incorporada, fusionada ou cindida deverá apresentar declaração de rendimentos correspondente ao período transcorrido durante o ano-calendário, em seu próprio nome, até o último dia útil do mês subsequente ao do evento.</p>	<p>Art. 21. A PJ que tiver parte ou todo o seu patrimônio absorvido em virtude de incorporação, fusão ou cisão deverá levantar balanço específico para esse fim, observada a legislação comercial.</p> <p>§ 2º REVOGADO</p> <p>§ 3º REVOGADO</p> <p>§ 4º A PJ incorporada, fusionada ou cindida deverá apresentar declaração de rendimentos correspondente ao período transcorrido durante o ano-calendário, em seu próprio nome, até o último dia útil do mês subsequente ao do evento.</p>

PARTE 7: MEDIDA PROVISÓRIA Nº 627/13: ALTERAÇÕES NA LEI Nº 8.981/95

Neste capítulo apresentaremos mudanças nos artigos 32 e 51 da Lei nº 8.981/95.

ALTERAÇÕES NAS BASES ESTIMADAS DE IR E CSLL

A mudança, na verdade, é repetição do que já foi trabalhado no lucro presumido. O dispositivo esclarece que na apuração do ganho de capital não serão considerados itens que representam novidades para fins contábeis, como ajustes a valor presente e variação de valor justo de ativos e passivos.

O artigo altera a redação do § 2º do art. 32, substituindo a expressão “bens do ativo permanente” por “bens ou direitos classificados como investimentos, imobilizado ou intangível” para adequar o texto legal às normas contábeis vigentes. Além disso, inclui, nesse mesmo art. 32, os §§ 3º a 7º buscando manter o tratamento tributário até 31/DEZ/07.

O § 3º confere aos valores decorrentes do ajuste a valor presente relativos às receitas de ganhos de capital, demais receitas e receitas de demais resultados positivos o mesmo tratamento dado à Receita Bruta definida pelo art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77, que inclui os valores decorrentes do ajuste a valor presente.

O § 4º permite que se considere os valores decorrentes do ajuste a valor presente como parte integrante do valor contábil, na proporção deste, no cálculo do ganho de capital. Ainda buscando manter o tratamento tributário até 31/DEZ/07.

O § 5º dispõe que os ganhos decorrentes de avaliação com base no valor justo não integrarão a base de cálculo do imposto.

Os §§ 6º e 7º dispõem que os ganhos e perdas decorrentes de avaliação com base em valor justo não serão considerados como parte integrante do valor contábil no cálculo do ganho de capital, exceto no caso de ganhos que já tenham sido anteriormente tributados.

MP nº 627/13 - ART. 8º - ALTERAÇÕES NA LEI nº 8.981/95	
TEXTO ORIGINAL	TEXTO AJUSTADO MP nº 627/13
<p>Art. 32. Os ganhos de capital, demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo artigo anterior serão acrescidos à base de cálculo determinada na forma dos arts. 28 ou 29, para efeito de incidência do IR de que trata esta seção.</p> <p>§ 1º O disposto neste artigo não se aplica aos rendimentos tributados na forma dos arts. 65, 66, 67, 70, 72, 73 e 74, decorrentes das operações ali mencionadas, bem como aos lucros, dividendos ou resultado positivo decorrente da avaliação de investimentos pela equivalência patrimonial.</p> <p>§ 2º O ganho de capital nas alienações de bens do ativo permanente e de aplicações em ouro não tributadas na forma do art. 72 corresponderá à diferença positiva verificada entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil.</p> <p>§ 3º - NÃO EXISTIA</p>	<p>Art. 32. Os ganhos de capital, demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo artigo anterior serão acrescidos à base de cálculo determinada na forma dos arts. 28 ou 29, para efeito de incidência do IR de que trata esta seção.</p> <p>§ 1º O disposto neste artigo não se aplica aos rendimentos tributados na forma dos arts. 65, 66, 67, 70, 72, 73 e 74, decorrentes das operações ali mencionadas, bem como aos lucros, dividendos ou resultado positivo decorrente da avaliação de investimentos pela equivalência patrimonial.</p> <p>§ 2º O ganho de capital nas alienações de bens ou direitos classificados como investimento, imobilizado ou intangível e de aplicações em ouro, não tributadas na forma do art. 72, corresponderá à diferença positiva verificada entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil.</p> <p>§ 3º Na apuração dos valores de que trata o caput deverão ser considerados os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404/76.</p>

§ 4º - NÃO EXISTIA	§ 4º Para fins do disposto no § 2º, poderão ser considerados no valor contábil, e na proporção deste, os respectivos valores decorrentes dos efeitos do ajuste a valor presente de que trata o inciso III do caput do art. 184 da Lei nº 6.404/76.
§ 5º - NÃO EXISTIA	§ 5º Os ganhos decorrentes de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo não integrarão a base de cálculo do imposto, no momento em que forem apurados.
§ 6º - NÃO EXISTIA	§ 6º Para fins do disposto no caput, os ganhos e perdas decorrentes de avaliação do ativo com base em valor justo não serão considerados como parte integrante do valor contábil.
§ 7º - NÃO EXISTIA	§ 7º O disposto no § 6º não se aplica aos ganhos que tenham sido anteriormente computados na base de cálculo do imposto.

Veja um exemplo de lucro presumido, mas que poderia ser aplicado, da mesma forma, na apuração por estimativa no lucro real.

A Cia. Foca é uma empresa que trabalha com locação de imóveis e utiliza o Pronunciamento nº 28, que trata de propriedades para investimentos. Admita que a empresa tem um único imóvel, adquirido em JAN/X1, por R\$ 1.000. Admita que, ao final do ano X1, o imóvel seja ajustado a valor justo para R\$ 1.200, sendo registrada receita de R\$ 200, referente a esta avaliação. Supondo a venda do imóvel em JAN/X2 por R\$ 1.300, o ganho de capital registrado na contabilidade será R\$ 100. Contudo, para fins de inclusão do valor nas bases, seja do lucro presumido, seja na estimativa do lucro real, o valor considerado será R\$ 300 (1.300 menos 1.000), desconsiderando o ajuste referente a variação do valor justo.

AJUSTE NA BASE DO LUCRO ARBITRADO

O lucro de uma empresa pode ser arbitrado se houver desconsideração total ou parcial dos números apresentados pela contabilidade. Se a desconsideração for parcial, a base do IR será similar ao lucro presumido, com aplicação dos percentuais daquela forma de tributação acrescidos de 20%. Contudo, se a desconsideração for total, há 8 opções de arbitramento, não hierarquizadas, com base em dados do balanço patrimonial ou da DRE, como ativo, capital, PL, despesa de aluguel, dentre outros. Dois itens foram adaptados. O que considera as compras de mercadorias e o que considera a compra de insumos em geral. No caso de arbitramento, os valores não serão reduzidos pelo ajuste a valor presente.

Portanto, o art. 51 fica acrescido do § 4º, buscando manter o tratamento tributário anterior. Para tanto, dispõe que no arbitramento do lucro com base em compras de mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, as mencionadas compras sejam consideradas pelos valores totais das operações, incluindo-se os valores decorrentes do ajuste a valor presente. Veja o texto.

MP nº 627/13 - ART. 8º - ALTERAÇÕES NA LEI nº 8.981/95	
TEXTO ORIGINAL	TEXTO AJUSTADO MP nº 627/13
Art. 51 - O lucro arbitrado das PJ, quando não conhecida a receita bruta, será determinado através de procedimento de ofício, mediante a utilização de uma das seguintes alternativas de cálculo: I - 1,5 (um inteiro e cinco décimos) do lucro real referente ao último período em que pessoa jurídica manteve escrituração de	Art. 51 - O lucro arbitrado das PJ, quando não conhecida a receita bruta, será determinado através de procedimento de ofício, mediante a utilização de uma das seguintes alternativas de cálculo: I - 1,5 (um inteiro e cinco décimos) do lucro real referente ao último período em que pessoa jurídica manteve escrituração de

<p>acordo com as leis comerciais e fiscais, atualizado monetariamente;</p> <p>II - 0,04 (quatro centésimos) da soma dos valores do AC, ARLP e AP, existentes no último balanço patrimonial conhecido, atualizado monetariamente;</p> <p>III - 0,07 (sete centésimos) do valor do capital, inclusive a sua correção monetária contabilizada como reserva de capital, constante do último balanço patrimonial conhecido ou registrado nos atos de constituição ou alteração da sociedade, atualizado monetariamente;</p> <p>IV - 0,05 (cinco centésimos) do valor do PL constante do último balanço patrimonial conhecido, atualizado monetariamente;</p> <p>V - 0,4 (quatro décimos) do valor das compras de mercadorias efetuadas no mês;</p> <p>VI - 0,4 (quatro décimos) da soma, em cada mês, dos valores da folha de pagamento dos empregados e das compras de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem;</p> <p>VII - 0,8 (oito décimos) da soma dos valores devidos no mês a empregados;</p> <p>VIII - 0,9 (nove décimos) do valor mensal do aluguel devido.</p> <p>§ 1º As alternativas previstas nos incisos V, VI e VII, a critério da autoridade lançadora, poderão ter sua aplicação limitada, respectivamente, às atividades comerciais, industriais e de prestação de serviços e, no caso de empresas com atividade mista, ser adotados isoladamente em cada atividade.</p> <p>§ 2º Para os efeitos da aplicação do disposto no inciso I, quando o lucro real for decorrente de período-base anual, o valor que servirá de base ao arbitramento será proporcional ao número de meses do período-base considerado.</p> <p>§ 3º Para cálculo da atualização monetária a que se referem os incisos deste artigo, serão adotados os índices utilizados para fins de correção monetária das demonstrações financeiras, tomando-se como termo inicial a data do encerramento do período-base utilizado, e, como termo final, o mês a que se referir o arbitramento.</p> <p>§ 4º NÃO EXISTIA</p>	<p>acordo com as leis comerciais e fiscais, atualizado monetariamente;</p> <p>II - 0,04 (quatro centésimos) da soma dos valores do AC, ARLP e AP, existentes no último balanço patrimonial conhecido, atualizado monetariamente;</p> <p>III - 0,07 (sete centésimos) do valor do capital, inclusive a sua correção monetária contabilizada como reserva de capital, constante do último balanço patrimonial conhecido ou registrado nos atos de constituição ou alteração da sociedade, atualizado monetariamente;</p> <p>IV - 0,05 (cinco centésimos) do valor do PL constante do último balanço patrimonial conhecido, atualizado monetariamente;</p> <p>V - 0,4 (quatro décimos) do valor das compras de mercadorias efetuadas no mês;</p> <p>VI - 0,4 (quatro décimos) da soma, em cada mês, dos valores da folha de pagamento dos empregados e das compras de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem;</p> <p>VII - 0,8 (oito décimos) da soma dos valores devidos no mês a empregados;</p> <p>VIII - 0,9 (nove décimos) do valor mensal do aluguel devido.</p> <p>§ 1º As alternativas previstas nos incisos V, VI e VII, a critério da autoridade lançadora, poderão ter sua aplicação limitada, respectivamente, às atividades comerciais, industriais e de prestação de serviços e, no caso de empresas com atividade mista, ser adotados isoladamente em cada atividade.</p> <p>§ 2º Para os efeitos da aplicação do disposto no inciso I, quando o lucro real for decorrente de período-base anual, o valor que servirá de base ao arbitramento será proporcional ao número de meses do período-base considerado.</p> <p>§ 3º Para cálculo da atualização monetária a que se referem os incisos deste artigo, serão adotados os índices utilizados para fins de correção monetária das demonstrações financeiras, tomando-se como termo inicial a data do encerramento do período-base utilizado, e, como termo final, o mês a que se referir o arbitramento.</p> <p>§ 4º Nas alternativas previstas nos incisos V e VI, as compras serão consideradas pelos valores totais das operações, devendo ser incluídos os valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso III do art. 184 da Lei nº 6.404/76.</p>
--	--

Suponha uma empresa tendo seu lucro arbitrado em procedimento de fiscalização. Neste caso, se a autoridade fiscal optar por considerar o valor das compras como base para fins de IR e CSLL pelo lucro arbitrado, deverá desconsiderar todos os valores extraídos da conta a título de ajuste a valor presente. Então, admita que a empresa efetuou compras de R\$ 1.000, mas com valor presente de R\$ 920 e este é o valor que consta na conta estoque. No arbitramento, a autoridade considerará 40% de R\$ 1.000 e não sobre R\$ 920.

PARTE 8: NOVIDADES DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 627/13: IR E CSLL

A MP nº 627/13 trouxe algumas interessantes novidades no campo tributário, além das muitas alterações feitas no Decreto-Lei nº 1.598/77 e em diversas leis entre o período de 1995 e 1996. Neste capítulo, apresentaremos os novos artigos, regulamentando os aspectos contábeis para fins de pagamento de IR, CSLL, PIS e COFINS. Num primeiro momento, os artigos fazem menção somente ao lucro real, mas posteriormente, em outros artigos, há a integração do IR com as contribuições sociais.

Importante ressaltar que a maioria dos artigos, na verdade, não trazem algo realmente novo. A maioria dos itens já tinha a forma preconizada na lei abarcada pelo Regime Tributário de Transição. Contudo, a segurança jurídica é o ponto importante da MP, que precisa ser transformada em lei para ser plenamente aplicada.

AJUSTE A VALOR PRESENTE

A exposição de motivos da MP nº 627/13 diz que os artigos 3º e 4º têm como objetivo dar tratamento tributário semelhante ao existente até 31/DEZ/07, para o novo método e critério contábil denominado ajuste a valor presente. O art. 3º estabelece os ajustes decorrentes do ajuste a valor presente sobre elementos do ativo. Para tanto, dispõe que os valores decorrentes do ajuste a valor presente sejam considerados na determinação do lucro real no mesmo período de apuração em que a receita ou resultado da operação deva ser oferecida à tributação.

O art. 4º trata do ajuste a valor presente sobre elementos do passivo. Estabelece que os valores decorrentes do ajuste a valor presente sejam considerados na determinação do lucro real no período de apuração em que:

- I - o bem for revendido;
- II - o bem for utilizado na produção de outros bens ou serviços;
- III - o bem for depreciado, amortizado, exaurido, alienado ou baixado;
- IV - a despesa for incorrida; ou
- V - o custo for incorrido.

A seguir, a reprodução do artigo e, em seguida, nossos comentários.

Art. 3º Os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404/76, relativos a cada operação, somente serão considerados na determinação do lucro real no mesmo período de apuração em que a receita ou resultado da operação deva ser oferecido à tributação.

Art. 4º Os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso III do caput do art. 184 da Lei nº 6.404/76, relativos a cada operação, somente serão considerados na determinação do lucro real no período de apuração em que:

- I - o bem for revendido, no caso de aquisição a prazo de bem para revenda;
- II - o bem for utilizado como insumo na produção de bens ou serviços, no caso de aquisição a prazo de bem a ser utilizado como insumo na produção de bens ou serviços;
- III - o ativo for realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, no caso de aquisição a prazo de ativo não classificável nos incisos I e II do caput;
- IV - a despesa for incorrida, no caso de aquisição a prazo de bem ou serviço contabilizado diretamente como despesa; e
- V - o custo for incorrido, no caso de aquisição a prazo de bem ou serviço contabilizado diretamente como custo de produção de bens ou serviços.

§ 1º Nas hipóteses previstas nos incisos I, II e III do caput, os valores decorrentes do ajuste a valor presente deverão ser evidenciados contabilmente em subconta vinculada ao ativo.

§ 2º Os valores decorrentes de ajuste a valor presente de que trata o caput não poderão ser considerados na determinação do lucro real:

- I - na hipótese prevista no inciso III do caput, caso o valor realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, não seja dedutível;
- II - na hipótese prevista no inciso IV do caput, caso a despesa não seja dedutível; e
- III - nas hipóteses previstas nos incisos I, II e III do caput, caso os valores decorrentes do ajuste a valor presente não tenham sido evidenciados conforme disposto no § 1º.

Os dois artigos (3º e 4º) versam sobre o registro do ajuste a valor presente, afirmando que não haverá qualquer impacto tributário por conta do reconhecimento de ativos e passivos pelo valor presente. O art. 3º fala sobre o ativo, enquanto o art. 4º trata do passivo. A orientação será apresentada nos exemplos numéricos apresentados a seguir.

VENDA DE MERCADORIAS A PRAZO

Considere uma venda, em JAN/14, para recebimento em oito parcelas de R\$ 100, com valor presente de R\$ 744. O registro contábil seria o seguinte:

Débito – Contas a Receber	800
Crédito – AVP – Juros a Apropriar	56
Crédito – Receita Bruta	744

Neste caso, o valor de R\$ 56 será adicionado em JAN/14. Admitindo que a receita de juros (R\$ 56) seja apropriada entre JAN/14 e o último pagamento, em SET/14, todo o valor reconhecido durante o período será excluído. Em resumo, a tributação continua como era antes e como estava sendo feito por ocasião da aplicação do Regime Tributário de Transição.

COMPRA DE MERCADORIAS A PRAZO

Considere agora a empresa que adquiriu as mercadorias citadas no exemplo anterior, em JAN/14. O registro contábil, aplicando o art. 3º da MP 627/13, seria o seguinte:

Débito – Estoques	744
Débito – AVP Juros a Apropriar ref. Estoques	56
Crédito – Fornecedores	800

Admita que a mercadoria adquirida seja vendida em FEV/14. Neste mês, o valor de R\$ 744 seria reconhecido como custo das mercadorias vendidas – CMV. Já o AVP (R\$ 56) seria apropriado para despesa financeira durante os 8 meses de contrato. Contudo, tributariamente falando, a despesa financeira seria reconhecida como despesa, para fins fiscais, em FEV/14, mês em que a mercadoria adquirida foi vendida.

Se a despesa financeira fosse apropriada de forma linear, entre FEV a SET/12, sua dedução mensal seria R\$ 7 (R\$ 56 /8). Contudo, a dedução acontecerá, no caso, integralmente em FEV/14, com exclusão neste mês de R\$ 49 (56 menos 7).

Se a compra fosse de insumos, a dedução citada se daria no mês do seu uso no processo produtivo. Interessante que o reconhecimento fiscal dos juros referentes ao insumo adquirido com prazo longo de pagamento poderá ser em período diferente da dedução do item como custo. Este só acontecerá quando o produto for vendido.

Não há novidade em relação ao que se fazia nos tempos do RTT. Todavia, agora há o dispositivo legal regulando melhor o tema.

JUROS SOBRE FINANCIAMENTO ATRELADO A IMOBILIZADO EM CONSTRUÇÃO: REFLEXO NO GANHO DE CAPITAL

Já explicamos aqui, na parte dos ajustes feitos no Decreto-Lei nº 1.598/77, que os juros referentes a financiamentos atrelados a imobilizado em construção devem ser integrados ao ativo para fins contábeis, sendo permitido, para fins fiscais, sua dedução pelo regime de competência, no período em que os juros forem incorridos. Contudo, se o bem for vendido e for apurado ganho ou perda de capital, os juros reconhecidos como imobilizado devem ser retirados da base. Veja o texto.

Art. 6º Para fins de determinação do ganho de capital previsto no inciso II do caput do art. 25 da Lei nº 9.430/96, é vedado o cômputo de qualquer parcela a título de encargos associados a empréstimos, registrados como custo na forma da alínea "b" do § 1º do art. 17 do Decreto-Lei nº 1.598/77.
Parágrafo único. O disposto no caput aplica-se também ao ganho de capital previsto no inciso II do caput do art. 27 e no inciso II do caput do art. 29 da Lei nº 9.430/96.

Portanto, se a empresa colocar qualquer valor referente a juros em ativos em construção em empresas tributadas pelo lucro presumido, registrados no imobilizado, estes juros não devem compor o valor contábil para fins de apuração do ganho de capital. Em resumo, o ganho de capital para quem é tributado pelo lucro presumido considera o valor de venda menos o valor de aquisição deduzido somente pela depreciação acumulada. A lógica se estende para o lucro real.

AJUSTE A VALOR PRESENTE NOS LUCROS PRESUMIDO E ARBITRADO

O art. 7º estabelece que não integrarão a base de cálculo do IR as receitas financeiras relativas às variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, originadas dos saldos de valores a apropriar decorrentes de ajuste a valor presente, no caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado.

Art. 7º No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, as receitas financeiras relativas às variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, originadas dos saldos de valores a apropriar decorrentes de ajuste a valor presente não integrarão a base de cálculo do IR.

Portanto, o dispositivo retira a possibilidade de considerar na base do lucro presumido ou arbitrado qualquer ajuste oriundo de ajuste a valor presente referente a variação cambial ou monetária.

DESPESAS PRÉ-OPERACIONAIS

Enquanto a empresa não entra em atividade, não começa efetivamente a funcionar, não faz sentido considerar despesa, já que não há receita associada. Contudo, a legislação contábil entende que estes gastos devem ser reconhecidos diretamente em despesa.

Na MP nº 627/13, o art. 10 estabelece o tratamento tributário das despesas de organização pré-operacionais ou pré-industriais, mantendo o modelo utilizado no RTT, autorizando a dedução da despesa no período mínimo de cinco anos. Veja o normativo.

Art. 10. Para fins de determinação do lucro real, não serão computadas, no período de apuração em que incorridas, as despesas:
I - de organização pré-operacionais ou pré-industriais, inclusive da fase inicial de operação, quando a empresa utilizou apenas parcialmente o seu equipamento ou as suas instalações; e
II - de expansão das atividades industriais.
Parágrafo único. As despesas referidas no caput poderão ser excluídas para fins de determinação do lucro real, em quotas fixas mensais e no prazo mínimo de 5 anos, a partir:
I - do início das operações ou da plena utilização das instalações, no caso do inciso I do caput; e
II - do início das atividades das novas instalações, no caso do inciso II do caput.

Esta regulamentação foi muito importante. A contabilidade moderna determina o registro das despesas pré-operacionais diretamente em resultado. Este valor deverá ser adicionado na base do IR (e da CSLL), podendo ser excluído no prazo de 5 anos. Será uma adição temporária, que deverá ser controlada na parte B do LALUR e exigirá registro de ativo fiscal diferido.

Por exemplo, suponha que a Cia. Taba apresente despesas pré-operacionais de R\$ 100 em 2014 e somente comece suas atividades em JAN/15. O artigo determina a adição deste valor em 2014. A partir de 2015, a despesa começará a ser considerada dedutível, sendo excluído o valor de R\$ 20 por ano, durante cinco anos, de 2015 até 2019.

AJUSTE A VALOR PRESENTE EM EMPRÉSTIMOS COM VARIAÇÃO CAMBIAL

O art. 11 estabelece que não serão computadas na determinação do lucro real as variações monetárias em razão da taxa de câmbio referentes aos saldos de valores a apropriar decorrentes de ajuste a valor presente.

Art. 11 - As variações monetárias em razão da taxa de câmbio referentes aos saldos de valores a apropriar decorrentes de ajuste a valor presente não serão computadas na determinação do lucro real.

RECEITA E DESPESA REFERENTE GANHO OU PERDA DECORRENTES DE AVALIAÇÃO A VALOR JUSTO DE ATIVOS E PASSIVOS

Os artigos 12 e 13 estabelecem o tratamento tributário dos ganhos e das perdas decorrentes de ajuste a valor justo. O art. 12 autoriza o diferimento da tributação dos ganhos decorrentes de avaliação a valor justo de ativos e passivos desde que os valores sejam evidenciados contabilmente em subconta vinculada ao ativo ou passivo. O art. 13 dispõe sobre a dedutibilidade das perdas decorrentes de ajuste a valor justo quando de sua realização.

O art. 14 estabelece que a RFB irá disciplinar os registros em subcontas criados para fins de diferimento dos efeitos tributários de perdas e ganhos decorrentes de avaliação a valor justo e a valor presente. Veja o texto legal.

Art. 12. O ganho decorrente de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo não será computado na determinação do lucro real desde que o respectivo aumento no valor do ativo ou redução no valor do passivo seja evidenciado contabilmente em subconta vinculada ao ativo ou passivo.

§ 1º O ganho evidenciado por meio da subconta de que trata o caput será computado na determinação do lucro real à medida que o ativo for realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, ou quando o passivo for liquidado ou baixado.

§ 2º O ganho a que se refere o § 1º não será computado na determinação do lucro real caso o valor realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, seja indedutível.

§ 3º Na hipótese de não ser evidenciado por meio de subconta na forma prevista no caput, o ganho será tributado.

§ 4º Na hipótese de que trata o § 3º, o ganho não poderá acarretar redução de prejuízo fiscal do período, devendo, neste caso, ser considerado em período de apuração seguinte em que exista lucro real antes do cômputo do referido ganho.

§ 5º O disposto neste artigo não se aplica aos ganhos no reconhecimento inicial de ativos avaliados com base no valor justo decorrentes de transações com terceiros, tais como doações.

Art. 13. A perda decorrente de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo somente poderá ser computada na determinação do lucro real à medida que o ativo for realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, ou quando o passivo for liquidado ou baixado, e desde que a respectiva redução no valor do ativo ou aumento no valor do passivo seja evidenciada contabilmente em subconta vinculada ao ativo ou passivo.

§ 1º A perda a que se refere este artigo não será computada na determinação do lucro real caso o valor realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, seja indedutível.

§ 2º Na hipótese de não ser evidenciada por meio de subconta na forma prevista no caput, a perda será considerada indedutível na apuração do lucro real.

Art. 14. A RFB irá disciplinar o controle em subcontas previsto nos arts. 4º, 12 e 13.

Art. 15. A pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido que, em período de apuração imediatamente posterior, passar a ser tributada pelo lucro real, deverá incluir na base de

cálculo do imposto apurado pelo lucro presumido os ganhos decorrentes de avaliação com base no valor justo, que façam parte do valor contábil, e na proporção deste, relativos aos ativos constantes em seu patrimônio.

§ 1º A tributação dos ganhos poderá ser diferida para os períodos de apuração em que a pessoa jurídica for tributada pelo lucro real, desde que observados os procedimentos e requisitos previstos no art. 12.

§ 2º As perdas verificadas nas condições do caput somente poderão ser computadas na determinação do lucro real dos períodos de apuração posteriores se observados os procedimentos e requisitos previstos no art. 13.

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se, também, na hipótese de avaliação com base no valor justo de passivos relacionados a ativos ainda não totalmente realizados na data de transição para o lucro real.

Portanto, não serão considerados na base do IR (e da CSLL) ajustes positivos (receita) ou negativos (despesa) referentes a variação de ativos e passivos avaliados a valor justo. O ajuste negativo somente será dedutível quando o bem for vendido ou for objeto de baixa, depreciação, exaustão ou amortização. O ajuste positivo também poderá ser excluído, na medida em que o ativo que o originou seja vendido, baixado, depreciado, amortizado ou exaurido. A MP, no entanto, obriga a empresa a abrir conta específica, destacada, para registrar o valor referente a variação do valor justo de ativos. Sem esta conta específica, os ganhos serão tributados e as perdas não serão dedutíveis. Cuidado especial deve ser tomado em relação a tributação do ganho de capital, caso a subconta não seja aberta. Se o ganho acontecer em período que a empresa tenha prejuízo fiscal, este deverá ser adicionado somente quando a empresa apresentar lucro tributável. Os detalhes dos controles em subconta serão disciplinados pela RFB.

AJUSTE A VALOR JUSTO - GANHO DE CAPITAL SUBSCRIÇÃO DE AÇÕES

O art. 16 da MP possibilita o diferimento da tributação do ganho decorrente de avaliação com base no valor justo de bem do ativo incorporado ao patrimônio de outra pessoa jurídica, na subscrição em bens de capital social, desde que esse valor fique evidenciado contabilmente em subconta vinculada à participação societária. Os §§ 4º e 5º visam apenas esclarecer que na hipótese de a subscrição de capital social ser feita por meio da entrega de participação societária, a baixa desse investimento em razão de incorporação, fusão ou cisão, será considerada realização do investimento, devendo ser oferecido à tributação o ganho de capital diferido.

O art. 17 impõe condição para a dedutibilidade da perda decorrente de avaliação com base no valor justo de bem do ativo incorporado ao patrimônio de outra pessoa jurídica, na subscrição em bens de capital social. Para tanto, a empresa deve registrar o valor em subconta vinculada à participação societária.

O art. 18 dá competência à RFB para disciplinar o controle em subcontas previsto nos arts. 16 e 17.

Veja o texto legal e, em seguida, comentários para diminuir a complexidade de tema tão árido.

Art. 16. O ganho decorrente de avaliação com base no valor justo de bem do ativo incorporado ao patrimônio de outra pessoa jurídica, na subscrição em bens de capital social, ou de valores mobiliários emitidos por companhia, não será computado na determinação do lucro real desde que o aumento no valor do bem do ativo seja evidenciado contabilmente em subconta vinculada à participação societária ou aos valores mobiliários, com discriminação do bem objeto de avaliação com base no valor justo, em condições de permitir a determinação da parcela realizada em cada período.

§ 1º O ganho evidenciado por meio da subconta de que trata o caput será computado na determinação do lucro real:

- a) na alienação ou na liquidação da participação societária ou dos valores mobiliários, pelo montante realizado;
- b) em cada período-base, em montante igual à parte dos lucros, dividendos, juros ou participações recebidos pelo contribuinte, que corresponder à participação ou aos valores mobiliários adquiridos com o aumento do valor do bem do ativo; ou

c) proporcionalmente ao valor realizado, no período-base em que a pessoa jurídica que houver recebido o bem realizar seu valor, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, ou com ele integralizar capital de outra pessoa jurídica.

§ 2º Na hipótese de não ser evidenciado por meio de subconta na forma prevista no caput, o ganho será tributado.

§ 3º Na hipótese de que trata o § 2º, o ganho não poderá acarretar redução de prejuízo fiscal do período, e deverá, nesse caso, ser considerado em período de apuração seguinte em que exista lucro real antes do cômputo do referido ganho.

§ 4º Na hipótese de a subscrição de capital social de que trata o caput ser feita por meio da entrega de participação societária, será considerada realização, nos termos na alínea “c” do § 1º, a absorção do patrimônio da investida, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, pela pessoa jurídica que teve o capital social subscrito por meio do recebimento da participação societária.

§ 5º O disposto no § 4º aplica-se inclusive quando a investida absorver, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, o patrimônio da pessoa jurídica que teve o capital social subscrito por meio do recebimento da participação societária.

Art. 17. A perda decorrente de avaliação com base no valor justo de bem do ativo incorporado ao patrimônio de outra pessoa jurídica, na subscrição em bens de capital social, ou de valores mobiliários emitidos por companhia, somente poderá ser computada na determinação do lucro real caso a respectiva redução no valor do bem do ativo seja evidenciada contabilmente em subconta vinculada à participação societária ou aos valores mobiliários, com discriminação do bem objeto de avaliação com base no valor justo, em condições de permitir a determinação da parcela realizada em cada período, e:

I - na alienação ou na liquidação da participação societária ou dos valores mobiliários, pelo montante realizado;

II - em cada período-base, em montante igual à parte dos lucros, dividendos, juros ou participações recebidos pelo contribuinte, que corresponder à participação ou aos valores mobiliários adquiridos com a redução do valor do bem do ativo; ou

III - proporcionalmente ao valor realizado, no período-base em que a pessoa jurídica que houver recebido o bem realizar seu valor, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, ou com ele integralizar capital de outra pessoa jurídica.

§ 1º Na hipótese de não ser evidenciada por meio de subconta na forma prevista no caput, a perda será considerada indedutível na apuração do lucro real.

§ 2º Na hipótese da subscrição de capital social de que trata o caput ser feita por meio da entrega de participação societária, será considerada realização, nos termos do inciso III do caput, a absorção do patrimônio da investida, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, pela PJ que teve o capital social subscrito por meio do recebimento da participação societária.

§ 3º O disposto no § 2º aplica-se inclusive quando a investida absorver, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, o patrimônio da pessoa jurídica que teve o capital social subscrito por meio do recebimento da participação societária.

Art. 18. A RFB irá disciplinar o controle em subcontas de que tratam os arts. 16 e 17.

A Cia. Jota possui um terreno registrado por R\$ 100 e seu PL tem o mesmo valor, sendo estas as únicas contas da empresa. O terreno está em uso na sua atividade operacional e não está registrado por valor justo, que monta R\$ 140. A Cia. Mala é dona da Cia. Jota e incorpora esta. Na incorporação, o terreno será reconhecido no ativo da Cia. Mala por R\$ 140, gerando um ganho de R\$ 40. Para que o valor não seja tributado, será necessário controlar este valor em subconta específica.

TRATAMENTO FISCAL DAS PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS NOS PROCESSOS DE REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA, INCLUINDO TRATAMENTO DO ÁGIO E DO DESÁGIO

O tema participações societárias já foi tratado na página 37, dentro do capítulo em que analisamos as modificações efetuadas no Decreto-Lei nº 1.598/77. Aqui, entre os artigos 19 e 27 da MP nº 627/13, houve a regulamentação sobre o tratamento tributário a ser dado nas situações de incorporação, fusão e cisão. Inicialmente, vamos trazer a exposição de motivos apresentada pelo proponente da Medida Provisória. Em seguida, o texto legal. E, posteriormente, nossos comentários incluindo a aplicação de exemplos numéricos.

EXPOSIÇÃO DE MOTIVOS

Os artigos 19 e 20 dispõem sobre o tratamento tributário a ser dado à mais ou menos-valia que integrará o custo do bem que lhe deu causa na hipótese de fusão, incorporação ou cisão da empresa investida. Tendo em vista as mudanças nos critérios contábeis, a legislação tributária anterior revelou-se superada, haja vista não tratar especificamente da mais ou menos-valia, daí a necessidade de inclusão desses dispositivos estabelecendo as condições em que os valores poderão integrar o custo do bem para fins tributários. Os referidos dispositivos devem ser analisados juntamente com o disposto nos artigos 35 a 37.

As novas regras contábeis trouxeram grandes alterações na contabilização das participações societárias avaliadas pelo valor do patrimônio líquido. Dentre as inovações introduzidas destacam-se a alteração quanto à avaliação e ao tratamento contábil do novo ágio por expectativa de rentabilidade futura, também conhecido como goodwill. O art. 21 estabelece prazos e condições para a dedução do novo ágio por rentabilidade futura (goodwill) na hipótese de a empresa absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detinha participação societária adquirida com goodwill, apurado segundo o disposto no inciso III do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77. Esclarece que a dedutibilidade do goodwill só é admitida nos casos em que a aquisição ocorrer entre empresas independentes.

O art. 22 dispõe sobre o tratamento tributário do ganho por compra vantajosa na hipótese de incorporação, fusão ou cisão da participação societária que gerou o referido ganho.

O art. 23 autoriza o mesmo tratamento previstos nos artigos 19 a 22 na hipótese de a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária.

O art. 24 estabelece o conceito de partes dependentes para fins do disposto nos artigos 19 e 21.

O art. 25 dispõe que as avaliações a valor justo efetuadas na sucedida não poderão ser consideradas no patrimônio da sucessora. Caso a subconta que evidencia os ganhos e perdas decorrentes de avaliação a valor justo seja transferida da sucedida para a sucessora, essa poderá dar o mesmo tratamento tributário dos artigos 12 e 13.

O art. 26 estabelece o tratamento tributário a ser dado ao ganho por compra vantajosa apurado. Tem o intuito de manter o mesmo tratamento tributário previsto no art. 22 (reconhecimento da compra vantajosa no prazo de cinco anos contados da data do evento).

No art. 27 foi mantido o mesmo tratamento tributário anteriormente previsto, permitindo o reconhecimento da redução do goodwill quando da alienação da participação.

Veja os artigos e, a seguir, nossos comentários e exemplos.

Art. 19. Nos casos de incorporação, fusão ou cisão, o saldo existente na contabilidade, na data do evento, referente à mais-valia de que trata o inciso II do caput do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77, decorrente da aquisição de participação societária entre partes não dependentes, poderá ser considerado como integrante do custo do bem ou direito que lhe deu causa para efeito de determinação de ganho ou perda de capital e do cômputo da depreciação, amortização ou exaustão.

§ 1º Se o bem ou direito que deu causa ao valor de que trata o caput não houver sido transferido, na hipótese de cisão, para o patrimônio da sucessora, esta poderá, para efeitos de apuração do lucro real, deduzir a referida importância em quotas fixas mensais e no prazo mínimo de cinco anos contados da data do evento.

§ 2º A dedutibilidade da despesa de depreciação, amortização ou exaustão está condicionada ao cumprimento da condição estabelecida no inciso III do caput do art. 13 da Lei nº 9.249/95.

§ 3º O contribuinte não poderá utilizar o disposto neste artigo, quando:

I - o laudo a que se refere o § 3º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77, não for elaborado, e tempestivamente protocolado ou registrado; ou

II - os valores que compõem o saldo da mais-valia não puderem ser identificados em decorrência da não observância do disposto no § 3º do art. 35 ou no § 1º do art. 37.

§ 4º O laudo de que trata o inciso I do § 3º será desconsiderado na hipótese em que os dados nele constantes estiverem incorretos ou não mereçam fé.

§ 5º A vedação prevista no inciso I do § 3º não se aplica para participações societárias adquiridas até 31/DEZ/13, para os optantes conforme art. 71, ou até 31/DEZ/14 para os não optantes.

Art. 20. Nos casos de incorporação, fusão ou cisão, o saldo existente na contabilidade, na data do evento, referente à menos-valia de que trata o inciso II do caput do art. 20 do

Decreto-Lei nº 1.598/77 deverá ser considerado como integrante do custo do bem ou direito que lhe deu causa para efeito de determinação de ganho ou perda de capital e do cômputo da depreciação, amortização ou exaustão.

§ 1º Se o bem ou direito que deu causa ao valor de que trata o caput não houver sido transferido, na hipótese de cisão, para o patrimônio da sucessora, esta poderá, para efeitos de apuração do lucro real, diferir o reconhecimento da referida importância, oferecendo à tributação quotas fixas mensais no prazo máximo de cinco anos contados da data do evento.

§ 2º A dedutibilidade da despesa de depreciação, amortização ou exaustão está condicionada ao cumprimento da condição estabelecida no inciso III do caput do art. 13 da Lei nº 9.249/95.

§ 3º O valor de que trata o caput será considerado como integrante do custo dos bens ou direitos que forem realizados em menor prazo depois da data do evento, quando:

I - o laudo a que se refere o § 3º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77, não for elaborado e tempestivamente protocolado ou registrado; ou

II - os valores que compõem o saldo da menos-valia não puderem ser identificados em decorrência da não observância do disposto no § 3º do art. 35 ou no § 1º do art. 37.

§ 4º O laudo de que trata o inciso I do § 3º será desconsiderado na hipótese em que os dados nele constantes estiverem incorretos ou não mereçam fé.

§ 5º A vedação prevista no inciso I do § 3º não se aplica para participações societárias adquiridas até 31/DEZ/13, para os optantes conforme art. 71, ou até 31/DEZ/14 para os não optantes.

Art. 21. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detinha participação societária adquirida com ágio por rentabilidade futura (goodwill) decorrente da aquisição de participação societária entre partes não dependentes, apurado segundo o disposto no inciso III do caput do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77, poderá excluir para fins de apuração do lucro real dos períodos de apuração subsequentes o saldo do referido ágio existente na contabilidade na data do evento, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração.

§ 1º O contribuinte não poderá utilizar o disposto neste artigo, quando:

I - o laudo a que se refere o § 3º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77, não for elaborado, e tempestivamente protocolado ou registrado;

II - os valores que compõem o saldo do ágio por rentabilidade futura (goodwill) não puderem ser identificados em decorrência da não observância do disposto no § 3º do art. 35 ou no § 1º do art. 37; e

III - o valor do ágio por rentabilidade futura (goodwill), relativo à participação societária extinta em decorrência da incorporação, fusão ou cisão, tiver sido apurado em operação de substituição de ações ou quotas de participação societária.

§ 2º O laudo de que trata o inciso I do § 1º será desconsiderado na hipótese em que os dados nele constantes estiverem incorretos ou não mereçam fé.

§ 3º A vedação prevista no inciso I do § 1º não se aplica para participações societárias adquiridas até 31/DEZ/13, para os optantes conforme art. 71, ou até 31/DEZ/14 para os não optantes.

Art. 22. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detinha participação societária adquirida com ganho proveniente de compra vantajosa, conforme definido no § 6º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77, deverá computar o referido ganho na determinação do lucro real dos períodos de apuração subsequentes à data do evento, à razão de um sessenta avos, no mínimo, para cada mês do período de apuração.

Art. 23. O disposto nos artigos 19, 20, 21 e 22 aplica-se inclusive quando a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária.

Art. 24. Para fins do disposto nos artigos 19 e 21, consideram-se partes dependentes quando:

I - o adquirente e o alienante são controlados, direta ou indiretamente, pela mesma parte ou partes;

II - existir relação de controle entre o adquirente e o alienante;

III - o alienante seja sócio, titular, conselheiro ou administrador da pessoa jurídica adquirente;

IV - o alienante seja parente ou afim até o terceiro grau, cônjuge ou companheiro das pessoas relacionadas no inciso III; ou

V - em decorrência de outras relações não descritas nos incisos I a IV, que permitam inferir dependência entre as pessoas jurídicas envolvidas, ainda que de forma indireta.

Art. 25. Nos casos de incorporação, fusão ou cisão, os ganhos decorrentes de avaliação com base no valor justo na sucedida não poderão ser considerados na sucessora como integrante

do custo do bem ou direito que lhe deu causa para efeito de determinação de ganho ou perda de capital e do cômputo da depreciação, amortização ou exaustão.

Parágrafo único. Os ganhos e perdas evidenciados nas subcontas de que tratam os artigos 12 e 13 transferidos em decorrência de incorporação, fusão ou cisão, terão, na sucessora, o mesmo tratamento tributário que teriam na sucedida.

Art. 26. O ganho decorrente do excesso do valor líquido dos ativos identificáveis adquiridos e dos passivos assumidos, mensurados pelos respectivos valores justos, em relação à contraprestação transferida, será computado na determinação do lucro real no período de apuração relativo à data do evento e posteriores, à razão de um sessenta avos, no mínimo, para cada mês do período de apuração.

Parágrafo único. Quando o ganho proveniente de compra vantajosa se referir ao valor de que trata o inciso II do § 5º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77, deverá ser observado, conforme o caso, o disposto no § 6º do art. 20 do mesmo Decreto-Lei, ou o disposto no art. 21 desta Medida Provisória.

Art. 27. A contrapartida da redução do ágio por rentabilidade futura (goodwill), inclusive mediante redução ao valor recuperável, não será computada na determinação do lucro real.

Parágrafo único. Quando a redução se referir ao valor de que trata o inciso III do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77, deve ser observado o disposto no art. 25 do mesmo Decreto-Lei.

Na prática, estes artigos confirmam o modelo anterior de dedutibilidade do ágio, considerando-o dedutível apenas em duas situações:

1. Na venda da empresa investida; e
2. Caso a empresa investida seja transferida para outra mediante incorporação, fusão ou cisão.

A novidade, que foi prevista no § 3º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77, ficou por conta da exigência do laudo preparado por peritos independentes e registrado na RFB para apuração do ágio e sua separação entre ágio gerado por mais-valia dos bens e ágio gerado por rentabilidade futura (goodwill). Importante explicar que o laudo somente será exigido nas aquisições de participações societárias a partir do fim do RTT.

Na venda a dedutibilidade acontece no momento do evento. A lógica é que o ágio gerado, seja por mais-valia seja por goodwill, foi materializado com a venda.

Já na incorporação, por exemplo, o ágio registrado na investidora referente a empresa investida, torna-se dedutível, da seguinte forma:

- ✓ Se oriundo de mais-valia a dedutibilidade acontecerá por ocasião de depreciação, amortização, exaustão, baixa ou venda do bem que gerou o ágio; e
- ✓ Se oriundo de goodwill, será dedutível no período de sessenta meses, a razão de 1/60 por mês.

Conforme previsto no Inciso III do art. 21, somente será dedutível o ágio que for pago pelo investidor. Aquele ágio gerado por troca de ações ou cotas entre as empresas não será considerado dedutível nos processos de incorporação, fusão ou cisão.

CONTRATOS A LONGO PRAZO

O art. 28 dispõe sobre o tratamento tributário na hipótese de utilização de critério diferente dos previstos no § 1º do art. 10 do Decreto-Lei nº 1.598/77, para determinação da porcentagem do contrato ou da produção nos contratos de longo prazo e nas incorporações e construções imobiliárias. Veja o texto ajustado.

Art. 28. Na hipótese de a pessoa jurídica utilizar critério, para determinação da porcentagem do contrato ou da produção executada, distinto dos previstos no § 1º do art. 10 do Decreto-Lei nº 1.598/77, que implique resultado do período diferente daquele que seria apurado com base nesses critérios, a diferença verificada deverá ser adicionada ou excluída, conforme o caso, quando da apuração do lucro real.

RECEITA COM SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS E PRÊMIO NA EMISSÃO DE DEBÊNTURES

O art. 29 mantém o tratamento tributário previsto anteriormente, isentando do IRPJ as importâncias relativas a subvenções para investimento e doações recebidas do Poder Público, desde que tais valores sejam mantidos em conta de reserva de lucros específica, ainda que tenham transitado pelo resultado da empresa.

Já o art. 30 autoriza a exclusão do prêmio na emissão de debêntures do lucro real e da base de cálculo da CSLL desde que a titularidade da debênture não seja de sócio ou titular da empresa emitente e que seu valor não seja distribuído a título de lucro ou dividendo.

Art. 29. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404/76, que somente poderá ser utilizada para:

I - absorção de prejuízos desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou
II - aumento do capital social.

§ 1º Na hipótese do inciso I do caput, a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

§ 2º As doações e subvenções de que tratam o caput serão tributadas, caso não seja observado o disposto no § 1º, ou seja dada destinação diversa da que está prevista no caput, inclusive nas hipóteses de:

I - capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;

II - restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos cinco anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitada ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

§ 3º Se no período de apuração a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e de subvenções governamentais, e nesse caso não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do caput, esta deverá ocorrer à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

Art. 30. O prêmio na emissão de debêntures não será computado na determinação do lucro real, desde que:

I - a titularidade da debênture não seja de sócio ou titular da pessoa jurídica emitente; e

II - seja registrado em reserva de lucros específica, que somente poderá ser utilizada para:

a) absorção de prejuízos desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou
b) aumento do capital social.

§ 1º Na hipótese da alínea a do inciso II do caput, a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

§ 2º O prêmio na emissão de debêntures de que trata o caput será tributado, caso não seja observado o disposto no § 1º, ou seja dada destinação diversa da que está prevista no caput, inclusive nas hipóteses de:

I - capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes do prêmio na emissão de debêntures;

II - restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos cinco anos anteriores à data da emissão das debêntures, com posterior capitalização do valor do prêmio na emissão de debêntures, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitada ao valor total das exclusões decorrentes de prêmio na emissão de debêntures; ou

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

§ 3º Se no período de apuração a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de prêmio na emissão de debêntures, e nesse caso não

puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do caput, esta deverá ocorrer à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

§ 4º A reserva de lucros específica a que se refere o inciso III do caput, para fins do limite de que trata o art. 199 da Lei nº 6.404/76, terá o mesmo tratamento dado à reserva de lucros prevista no art. 195-A da referida Lei.

§ 5º Para fins do disposto no inciso I do caput, serão considerados os sócios com participação igual ou superior a dez por cento do capital social da pessoa jurídica emitente.

PROVISÃO PARA PERDAS POR RECUPERABILIDADE DE ATIVOS

O § 3º do art. 183 da Lei nº 6.404/76, com a redação dada pela Lei nº 11.941/09, introduziu regra estabelecendo que a companhia deverá efetuar, periodicamente, análise sobre a recuperação dos valores registrados no imobilizado e no intangível (teste de recuperabilidade).

A realização do teste de recuperabilidade poderá ocasionar o reconhecimento de uma despesa, decorrente da desvalorização do bem, anteriormente não obrigatória pelos métodos e critérios em vigor até 2007. Embora os reflexos provocados pelo teste de recuperabilidade se assemelhem aos de uma provisão, foi necessária a introdução de dispositivo legal que equipare as duas situações e discipline seus efeitos.

O art. 31, apresentado a seguir, disciplina o momento em que o contribuinte poderá reconhecer, na apuração do lucro real, os valores contabilizados como redução ao valor recuperável de ativos.

Art. 31. O contribuinte poderá reconhecer na apuração do lucro real somente os valores contabilizados como redução ao valor recuperável de ativos, que não tenham sido objeto de reversão, quando ocorrer a alienação ou baixa do bem correspondente.

Parágrafo único. No caso de alienação ou baixa de um ativo que compõe uma unidade geradora de caixa, o valor a ser reconhecido na apuração do lucro real deve ser proporcional à relação entre o valor contábil desse ativo e o total da unidade geradora de caixa à data em que foi realizado o teste de recuperabilidade.

Por exemplo, suponha que a Cia. Astro adquira um veículo por R\$ 500, com prazo estimado de vida útil de cinco anos (mesmo prazo da legislação fiscal), sem valor residual. O bem seria depreciado anualmente por R\$ 100. Contudo, admita que, ao final de X2, o maior valor entre o uso e o potencial valor de venda monta R\$ 260, exigindo, no caso, uma provisão para perdas por impairment, conforme apresentado a seguir:

- Saldo Líquido do Veículo em DEZ/X2 → 300 (500 menos 200 de deprec. Acumulada)
- Valor de Realização em DEZ/X2 → 260 (maior valor entre uso e potencial venda)
- Provisão para Perdas por Recuperabilidade de Ativos → 40 (300 menos 260).

Tal ajuste terá o seguinte registro contábil:

Débito – Despesas de Impairment Test	
Crédito – Provisão para Perdas por Impairment	40

Admita que a Cia. Astro efetua nova depreciação do veículo de 100 em X3. E o seu valor recuperável passa para R\$ 170. Com isso, o registro contábil do ajuste de impairment será de 10. Com isso, reduzimos a provisão e reconhecemos este valor em receita de reversão. A partir daí, o valor da depreciação diminui para R\$ 85 nos dois anos finais, X4 e X5. Com isso, o total reconhecido em resultado ao longo dos cinco anos foi o seguinte:

✓ Despesa de Depreciação	470
✓ Despesa de Impairment Test	40
✓ (-) Receita de Reversão	(10)
SALDO LÍQUIDO DO VEÍCULO	500.

A despesa de depreciação foi dedutível nas bases do IR pelos valores registrados em X1, X2 e X3 por R\$ 100/ano. Nos anos de X4 e X5, a Cia. Astro poderia fazer a exclusão de 15/ano, referente a diferença entre a depreciação fiscal (100) e a contábil (85). Esta exclusão encontra amparo no art. 38 desta MP. A perda por impairment e sua reversão não entrariam nas bases de IR e CSLL, sendo a despesa adicionada e a receita excluída.

PAGAMENTO BASEADO EM AÇÕES

O art. 32 considera a despesa registrada em decorrência de pagamentos baseados em ações como dedutível somente depois do efetivo pagamento, quando os valores forem liquidados em caixa ou em outro ativo, ou depois da transferência da propriedade definitiva das ações ou opções de ações, quando liquidados com instrumentos patrimoniais. Justifica-se esse tratamento devido à atual obrigatoriedade de contabilização no resultado do pagamento baseado em ações, afetando imediatamente o lucro tributável pelo IRPJ. Importante que se diga, ainda, que o valor a ser considerado como dedutível será o valor efetivamente pago, quando a liquidação do pagamento baseado em ações for efetuado em caixa ou em outro ativo, enquanto que se a liquidação for efetuada com instrumentos patrimoniais, o valor dedutível será o valor reconhecido no patrimônio líquido nos termos da legislação comercial. Fazem-se necessárias essas previsões para minimizar divergências quanto ao tratamento tributário aplicado às operações que envolvem pagamento baseado em ações, assim como evitar que despesas não liquidadas em função do não cumprimento das condições para fruição do pagamento baseado em ações sejam consideradas dedutíveis.

Já o art. 33 define o momento exato em que os instrumentos patrimoniais decorrentes de pagamentos baseado em ações geram efeitos no cálculo dos juros sobre o capital próprio. Esse tratamento faz-se necessário para minimizar divergências quanto ao tratamento tributário aplicado às operações que envolvem pagamento baseado em ações, assim como evitar que registros em patrimônio líquido ainda não liquidados em função do não cumprimento das condições para fruição do pagamento baseado em ações produzam efeitos fiscais.

Art. 32. O valor da remuneração dos serviços prestados por empregados ou similares, efetuada por meio de acordo com pagamento baseado em ações, deve ser adicionado ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real no período de apuração em que o custo ou a despesa forem apropriados.

§ 1º A remuneração de que trata o caput será dedutível somente depois do pagamento, quando liquidados em caixa ou outro ativo, ou depois da transferência da propriedade definitiva das ações ou opções, quando liquidados com instrumentos patrimoniais.

§ 2º Para efeito do disposto no § 1º, o valor a ser excluído será:

I - o efetivamente pago, quando a liquidação baseada em ação for efetuada em caixa ou outro ativo financeiro; ou

II - o reconhecido no patrimônio líquido nos termos da legislação comercial, quando a liquidação for efetuada em instrumentos patrimoniais.

Art. 33. As aquisições de serviços, na forma do art. 32 e liquidadas com instrumentos patrimoniais, terão efeitos no cálculo dos juros sobre o capital próprio de que trata o art. 9º da Lei nº 9.249/95, somente depois da transferência definitiva da propriedade dos referidos instrumentos patrimoniais.

CONTRATO DE CONCESSÃO DE SERVIÇOS PÚBLICOS

No caso de contrato de concessão de serviços públicos em que a concessionária reconhece como receita o direito de exploração recebido do poder concedente, essa receita reconhecida na fase de construção ou melhoramento da infraestrutura com contrapartida em ativo intangível (direito de exploração) ocasionará antecipação de parte dos resultados do contrato. O caput do art. 34 visa afastar a tributação de IRPJ antes dos recebimentos financeiros. O seu parágrafo único afasta a incidência do IR sobre esses recebimentos financeiros, nos pagamentos mensais por estimativa.

Art. 34. No caso de contrato de concessão de serviços públicos em que a concessionária reconhece como receita o direito de exploração recebido do poder concedente, o resultado decorrente desse reconhecimento deverá ser computado no lucro real à medida que ocorrer a realização do respectivo ativo intangível, inclusive mediante amortização, alienação ou baixa.

Parágrafo único. Para fins dos pagamentos mensais referidos no art. 2º da Lei nº 9.430/96, a receita mencionada no caput não integrará a base de cálculo, exceto na hipótese prevista no art. 35 da Lei nº 8.981/95.

AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS EM ESTÁGIOS

As novas regras contábeis trouxeram grandes alterações para a aquisição de participação societária em estágios, ou seja, aquisição de participação em outra empresa na qual já se detinha participação anterior.

O art. 35 trata dos efeitos provocados pela aquisição de participação societária em estágios. O ganho decorrente da avaliação a valor justo dos ativos líquidos referentes à participação anterior deve ser reconhecido na apuração do lucro real, salvo se a investidora mantiver esse ganho controlado no e-LALUR. A perda será dedutível somente na alienação ou baixa do investimento, desde que controlada no e-LALUR.

Os artigos 36 e 37 complementam o disposto no art. 35 disciplinando os reflexos tributários provocados pela avaliação a valor justo da participação societária anterior em uma aquisição de participação societária em estágios quando ocorre a incorporação, fusão ou cisão.

Nesse sentido, o art. 36 permite a baixa dos valores controlados no livro fiscal sem qualquer efeito na apuração do lucro real. Por outro lado, veda que o contribuinte possa se beneficiar das variações no valor da mais ou menos-valia ocasionados pela avaliação a valor justo da participação societária anterior numa operação de aquisição realizada em estágios.

O art. 37 estende o mesmo tratamento tributário na hipótese de incorporação de empresa na qual a incorporadora já possuía participação anterior, mas sem controlá-la.

Art. 35. No caso de aquisição de controle de outra empresa na qual se detinha participação societária anterior, o contribuinte deve observar as seguintes disposições:

I - o ganho decorrente de avaliação da participação societária anterior com base no valor justo, apurado na data da aquisição, poderá ser diferido, sendo reconhecido para fins de apuração do lucro real quando da alienação ou baixa do investimento;

II - a perda relacionada à avaliação da participação societária anterior com base no valor justo, apurada na data da aquisição, poderá ser considerada na apuração do lucro real somente quando da alienação ou baixa do investimento; e

III - o ganho decorrente do excesso do valor justo dos ativos líquidos da investida, na proporção da participação anterior, em relação ao valor dessa participação avaliada a valor justo, também poderá ser diferido, sendo reconhecido para fins de apuração do lucro real quando da alienação ou baixa do investimento.

§ 1º Para fins do disposto neste artigo, a pessoa jurídica deverá manter controle dos valores de que tratam o **caput** no livro de que trata o inciso I do **caput** do art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, que serão baixados quando do cômputo do ganho ou perda na apuração do lucro real.

§ 2º Os valores apurados em decorrência da operação, relativos à participação societária anterior, que tenham a mesma natureza das parcelas discriminadas nos incisos II e III do **caput** do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, sujeitam-se ao mesmo disciplinamento tributário dado a essas parcelas.

§ 3º Deverão ser contabilizadas em subcontas distintas:

I - a mais ou menos valia e o ágio por rentabilidade futura (**goodwill**) relativos à participação societária anterior, existente antes da aquisição do controle; e

II - as variações nos valores a que se refere o inciso I, em decorrência da aquisição do controle.

§ 4º O disposto neste artigo aplica-se aos demais casos em que o contribuinte avalia a valor justo a participação societária anterior no momento da aquisição da nova

participação societária.

Aquisição de Participação Societária em Estágios - Incorporação, Fusão e Cisão

Art. 36. Na hipótese tratada no art. 35, caso ocorra incorporação, fusão ou cisão:

I - deve ocorrer a baixa dos valores controlados no livro de que trata o inciso I do **caput** do art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, a que se refere o § 1º do art. 35, sem qualquer efeito na apuração do lucro real;

II - não deve ser computada na apuração do lucro real a variação da mais-valia ou menos-valia de que trata o inciso II do § 3º do art. 35, que venha a ser:

a) considerada contabilmente no custo do ativo ou no valor do passivo que lhe deu causa; ou

b) baixada, na hipótese de o ativo ou o passivo que lhe deu causa não integrar o patrimônio da sucessora; e

III - não poderá ser excluída na apuração do lucro real a variação do ágio por rentabilidade futura (**goodwill**) de que trata o inciso II do § 3º do art. 35.

Parágrafo único. Excetuadas as hipóteses previstas nos incisos II e III do **caput**, aplica-se ao saldo existente na contabilidade, na data do evento, referente a mais ou menos valia e ao ágio por rentabilidade futura (**goodwill**) de que tratam os incisos II e III do **caput** do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77, o disposto nos arts. 19 a 21.

Art. 37. Nas incorporações, fusões ou cisões de empresa não controlada na qual se detinha participação societária anterior, que não se enquadrem nas situações previstas nos arts. 35 e 36, não terá efeito na apuração do lucro real:

I - o ganho ou perda decorrente de avaliação da participação societária anterior com base no valor justo, apurado na data do evento; e

II - o ganho decorrente do excesso do valor justo dos ativos líquidos da investida, na proporção da participação anterior, em relação ao valor dessa participação avaliada a valor justo.

§ 1º Deverão ser contabilizadas em subcontas distintas:

I - a mais ou menos valia e o ágio por rentabilidade futura (**goodwill**) relativos à participação societária anterior, existentes antes da incorporação, fusão ou cisão; e

II - as variações nos valores a que se refere o inciso I, em decorrência da incorporação, fusão ou cisão.

§ 2º Não deve ser computada na apuração do lucro real a variação da mais-valia ou menos-valia de que trata o inciso II do § 1º, que venha a ser:

I - considerada contabilmente no custo do ativo ou no valor do passivo que lhe deu causa; ou

II - baixada, na hipótese de o ativo ou o passivo que lhe deu causa não integrar o patrimônio da sucessora.

§ 3º Não poderá ser excluída na apuração do lucro real a variação do ágio por rentabilidade futura (**goodwill**) de que trata o inciso II do § 1º.

§ 4º Excetuadas as hipóteses previstas nos § 2º e § 3º, aplica-se ao saldo existente na contabilidade, na data do evento, referente a mais ou menos valia e ao ágio por rentabilidade futura (**goodwill**) de que tratam os incisos II e III do **caput** do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77, o disposto nos artigos 19 a 21.

DESPESA DE DEPRECIÇÃO

O art. 38 dá nova redação ao § 1º do art. 57 da Lei nº 4.506/64, a fim de eliminar da legislação tributária comando sobre contabilização da depreciação. Houve a introdução dos §§ 15 e 16 para autorizar a exclusão em livro fiscal da diferença de depreciação registrada na escrituração do contribuinte. Veja o texto da MP.

Art. 38. A Lei nº 4.506/64, passa a vigorar com a seguinte alteração:

“Art. 57.

§ 1º A quota de depreciação dedutível na apuração do imposto será determinada mediante a aplicação da taxa anual de depreciação sobre o custo de aquisição do ativo.

§ 15. Caso a quota de depreciação registrada na contabilidade do contribuinte seja menor do que aquela calculada com base no § 3º, a diferença poderá ser excluída do lucro líquido na apuração do Lucro Real, observando-se o disposto no § 6º.

§ 16. Para fins do disposto no § 15, a partir do período de apuração em que o montante acumulado das quotas de depreciação computado na determinação do lucro real atingir o limite previsto no § 6º, o valor da depreciação, registrado na escrituração comercial, deverá ser adicionado ao lucro líquido para efeito de determinação do lucro real.” (NR)

Na prática, irá acontecer aquela situação já conhecida durante todo o período de utilização do Regime Tributário de Transição. Para fins contábeis, será utilizada a depreciação pelo prazo efetivo de vida útil, destacando o valor residual, que representa o potencial recurso que será recebido na venda do bem. Todavia, para fins fiscais, valem os prazos e taxas definidos na IN SRF nº 162/98.

O detalhe é que esta exclusão, que foi autorizada no RTT pelos artigos 15 a 17 da Lei nº 11.941/09 e ratificada no Parecer Normativo nº 1/11 agora está amparada por um normativo fiscal, sem interferência na contabilidade. Contudo, nunca é demais lembrar que as empresas necessitarão de controle analítico forte para efetuar as exclusões e posteriores adições.

Por exemplo, suponha a aquisição de um veículo para transporte de passageiros por R\$ 100, com prazo de vida útil estimado de cinco anos e valor residual de R\$ 15.

A depreciação na contabilidade seria de R\$ 17/ano, totalizando R\$ 85 ao final dos cinco anos. Posteriormente, admitindo a confirmação da venda pelo valor de R\$ 15m, este será creditado na conta de imobilizado, deixando o saldo da conta zerado.

Contudo, para fins fiscais, conforme Lei nº 4.506/64, a dedução permitida anual seria de R\$ 25, já que veículos de passageiros são depreciados em quatro anos e sem valor residual. Veja um resumo, a seguir, os ajustes que deveriam ser feitos no e-LALUR:

- Exclusão de R\$ 8 (25 menos 17) nos anos X1, X2, X3 e X4.
- Adição de R\$ 17 em X5.
- Adição de R\$ 15 por ocasião da venda do bem.

Com isso, teríamos exclusão total de R\$ 32 (8 vezes 4) e depois adição total de R\$ 32 (17 + 15).

AMORTIZAÇÃO DO INTANGÍVEL

O art. 39 estabelece que a amortização de ativo intangível é dedutível para fins de apuração do IR, desde que o direito seja intrinsecamente relacionado com a produção ou comercialização dos bens e serviços da empresa, observadas as demais disposições da legislação tributária sobre a matéria.

O art. 40 permite a exclusão, na apuração do lucro real e no período em que incorridos, dos gastos com desenvolvimento de inovação tecnológica registrados no ativo intangível, devendo ser adicionados nos períodos seguintes, à medida da amortização do ativo. Assim se mantém o benefício fiscal previsto no inciso I e no § 2º do art. 17 da Lei nº 11.196/05, sem que o contribuinte tenha que registrar esses gastos como despesa operacional.

Art. 39. A amortização de direitos classificados no ativo não circulante intangível é considerada dedutível na determinação do lucro real, observado o disposto no inciso III do caput do art. 13 da Lei nº 9.249/95.

Art. 40. Poderão ser excluídos, para fins de apuração do lucro real, os gastos com desenvolvimento de inovação tecnológica referidos no inciso I do caput e no § 2º do art. 17 da Lei nº 11.196/05, quando registrados no ativo não circulante intangível, no período de apuração em que forem incorridos e observado o disposto nos artigos 22 a 24 da referida Lei.

Parágrafo único. O contribuinte que utilizar o benefício referido no caput deverá adicionar ao lucro líquido, para fins de apuração do lucro real, o valor da realização do ativo intangível, inclusive por amortização, alienação ou baixa.

O intangível é um subgrupo do ativo não circulante e um item novo na contabilidade, que não existia na legislação societária até DEZ/07. Era necessário regulamentar o tema para fins de dedução nas bases do IR e da CSLL. Todavia, a MP não cita em quanto tempo o intangível poderá ser amortizado, valendo então, pela leitura do texto do art. 39, a amortização reconhecida na contabilidade.

Além disso, foi regulamentado também a exclusão dos gastos com inovação, quando eles acontecerem. Posteriormente, quando o intangível for amortizado, alienado ou baixado, a despesa não será dedutível devendo ser adicionada.

PREJUÍZOS NAS ATIVIDADES NÃO OPERACIONAIS

O art. 41 mantém o tratamento tributário para compensação de prejuízos fiscais decorrentes da alienação de bens e direitos do ativo imobilizado, investimento e intangível, ainda que reclassificados para o ativo circulante com intenção de venda.

Art. 41. Os prejuízos decorrentes da alienação de bens e direitos do ativo imobilizado, investimento e intangível, ainda que reclassificados para o ativo circulante com intenção de venda, poderão ser compensados somente com lucros de mesma natureza, observado o limite previsto no art. 15 da Lei nº 9.065/95.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica em relação às perdas decorrentes de baixa de bens ou direitos em virtude de terem se tornado imprestáveis, obsoletos ou caído em desuso, ainda que posteriormente venham a ser alienados como sucata.

Os resultados das atividades não operacionais, para fins fiscais, representam os ganhos e perdas nas vendas de bens dos ativos imobilizado, investimentos e intangível. Se a empresa auferir prejuízo nesta atividades, mas obter lucro no geral, não há que se falar em tributação separada. O prejuízo da atividade não operacional pode ser compensado no próprio ano com lucros da atividade operacional. Todavia, se a empresa apresentar prejuízo e tiver resultado negativo não operacional, este deverá ser separado e compensado posteriormente somente com lucros nas atividades não operacionais.

O que o art. 41 explica, combinado com os outros artigos que falam sobre ganho de capital na MP, é que a legislação continua em vigor no modelo anterior, inclusive quando os bens forem transferidos para o ativo circulante, quando a empresa tiver intenção de venda.

RECEITA DE CONTRATOS DE CONCESSÃO

A receita reconhecida na fase de construção ou melhoramento da infraestrutura com contrapartida em ativo intangível acarretava incidência do IR nos regimes do lucro presumido e lucro arbitrado, a qual, até 2007 não existia. O caput do art. 42 evita essa incidência. O parágrafo único impede que o contribuinte aliene o direito sem tributar o ganho de capital.

Art. 42. No caso de contratos de concessão de serviços públicos, a receita reconhecida pela construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração, não integrará a base de cálculo do IR, quando se tratar de IR apurado com base no lucro presumido ou arbitrado.

Parágrafo único. O ganho de capital na alienação do ativo intangível a que se refere o caput corresponderá à diferença positiva entre o valor da alienação e o valor dos custos incorridos na sua obtenção, deduzido da correspondente amortização.

CUSTOS ESTIMADOS DE DESMONTAGENS

O art. 43 tem o objetivo de vedar a dedução de provisões relativas a custos estimados de desmontagem e remoção do imobilizado, bem como os de restauração do local no qual o mesmo estiver localizado. A dedução só pode ser aproveitada quando os custos de desmontagem e remoção tiverem sido realizados.

Art. 43. Os gastos de desmontagem e retirada de item de ativo imobilizado ou restauração do local em que está situado somente serão dedutíveis quando efetivamente incorridos.

§ 1º Caso constitua provisão para gastos de desmontagem e retirada de item de ativo imobilizado ou restauração do local em que está situado, a pessoa jurídica deverá proceder ao ajuste no lucro líquido para fins de apuração do lucro real, no período de apuração em que o imobilizado for realizado, inclusive por depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa.

§ 2º Eventuais efeitos contabilizados no resultado, provenientes de ajustes na provisão de que trata o § 1º ou de atualização de seu valor, não serão computados na determinação do lucro real.

ARRENDAMENTO MERCANTIL

Nos artigos 44 a 47 há a confirmação do que já era feito no RTT. Nas empresas arrendatárias, os valores serão dedutíveis na base do IR e da CSLL por ocasião do pagamento.

O art. 44 visa a dar o tratamento tributário às operações de arrendamento mercantil não alcançadas pela Lei nº 6.099/74, e determina que a tributação do resultado seja realizada proporcionalmente ao valor de cada contraprestação durante o período de vigência do contrato.

Os artigos 45 e 46 autorizam a dedução do valor da contraprestação pela pessoa jurídica arrendatária, vedando porém a dedução das despesas financeiras incorridas.

O art. 47 dispõe sobre o Arrendamento Mercantil. Trata-se da inclusão de artigo específico estendendo os efeitos do tratamento fiscal dado às operações de arrendamento mercantil a outras operações que são ou contêm um arrendamento mercantil conforme estabelecido pela legislação comercial. Vamos ao texto legal.

Art. 44. Na hipótese de operações de arrendamento mercantil que não estejam sujeitas ao tratamento tributário previsto pela Lei nº 6.099, de 12 de setembro de 1974, as pessoas jurídicas arrendadoras deverão reconhecer, para fins de apuração do lucro real, o resultado relativo à operação de arrendamento mercantil proporcionalmente ao valor de cada contraprestação durante o período de vigência do contrato.

§ 1º A pessoa jurídica deverá proceder, caso seja necessário, aos ajustes ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real, no livro de que trata o inciso I do caput do art. 8º do Decreto-lei nº 1.598, de 1977.

§ 2º O disposto neste artigo se aplica somente às operações de arrendamento mercantil em que há transferência substancial dos riscos e benefícios inerentes à propriedade do ativo.

§ 3º Para efeitos do disposto neste artigo entende-se por resultado a diferença entre o valor do contrato de arrendamento e somatório dos custos diretos iniciais e o custo de aquisição ou construção dos bens arrendados.

§ 4º Na hipótese de a pessoa jurídica de que trata o caput ser tributada pelo lucro presumido ou arbitrado, o valor da contraprestação deverá ser computado na determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda.

Art. 45. Poderão ser computadas na determinação do lucro real da pessoa jurídica arrendatária 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.

Art. 46. São indedutíveis na determinação do lucro real as despesas financeiras incorridas pela arrendatária em contratos de arrendamento mercantil.

Parágrafo único. O disposto no caput também se aplica aos valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso III do caput do art. 184 da Lei nº 6.404/76.

Art. 47. Aos contratos não tipificados como arrendamento mercantil que contenham elementos contabilizados como arrendamento mercantil por força de normas contábeis e da legislação comercial, serão aplicados os dispositivos a seguir indicados:

I - inciso VIII do caput do art. 13 da Lei nº 9.249/95, com a redação dada pelo art. 8º;

II - §§ 3º e 4º do art. 13 do Decreto-Lei nº 1.598/77, com a redação dada pelo art. 2º;

III - arts. 44, 45 e 46;

IV - § 18 do art. 3º da Lei nº 10.637/02, com a redação dada pelo art. 51;

V - § 26 do art. 3º da Lei nº 10.833/03, com a redação dada pelo art. 52; e

VI - § 14 do art. 15 da Lei nº 10.865/04, com a redação dada pelo art. 50.

Parágrafo único. O disposto neste artigo restringe-se aos elementos do contrato contabilizados em observância às normas contábeis que tratam de arrendamento mercantil.

Não serão permitidas as deduções como despesa dos valores referentes ao arrendamento mercantil registrado em despesa de depreciação e de juros. Portanto, os artigos 44 a 47 devem ser integrados como os dispositivos citados nos incisos do art. 47. Todas as adições e exclusões que forem feitas referente as operações de arrendamento mercantil são temporárias, zerando sempre ao final da operação.

Por exemplo, suponha que a Cia. Beta tenha adquirido um veículo via arrendamento mercantil financeiro em JAN/14 e tenha feito a opção pelo fim do RTT já em 2014, utilizando a opção do art. 71 desta MP. O veículo foi adquirido em contrato que já incluiu o valor da opção de compra embutido nas prestações, que totalizam 36 de R\$ 30, totalizando R\$ 1.080. Admita que o valor presente do veículo, em JAN/X1, monta R\$ 660. Para fins didáticos, o bem será utilizado em cinco anos e não há valor residual, com o bem não gerando qualquer recurso para a Cia. Beta ao final de seu uso, ou seja, não será vendido nem utilizado mais em suas atividades operacionais ou administrativas.

Aplicando a contabilidade moderna, que inclui as leis novas e os pronunciamentos emitidos pelo CPC, os registros contábeis serão os seguintes:

COMPRA DO BEM EM JAN/14

Débito – Imobilizado	900
Débito – AVP Juros a Apropriar	180
Crédito – Financiamento a Pagar	1.080

DEPRECIÇÃO (MENSAL) ENTRE JAN/14 E DEZ/18

Débito – Despesa de Depreciação	
Crédito – Depreciação Acumulada	15

APROPRIAÇÃO DOS JUROS (MENSAL, LINEAR *) ENTRE JAN/14 E DEZ/16

Débito – Despesa de Juros	
Crédito – AVP – Juros a Apropriar	5

* Apropriação feita de forma linear apenas para fins de simplificação.

PAGAMENTO (MENSAL) DO FINANCIAMENTO

Débito – Financiamento a Pagar	
Crédito – Caixa	30

Agora, veja o tratamento fiscal de cada evento no e-LALUR com a aplicação dos dispositivos da MP nº 627:

- ✓ DEPRECIÇÃO MENSAL DE 15 → Será ADICIONADA, conforme previsto no inciso VIII do caput do art. 13 da Lei nº 9.249/95, modificado nesta MP e que foi ratificado no art. 47. Todavia, importante destacar que esta adição será temporária, devendo ter controle específico na Parte B no mesmo item das despesas de juros e da exclusão do pagamento do leasing. Adição total nos 60 meses de R\$ 900.
- ✓ DESPESA FINANCEIRA (JUROS) MENSAL DE 5 → Será ADICIONADA, conforme previsto no artigo 46 e seu parágrafo único desta MP. Adição temporária, totalizando R\$ 180 ao final dos 36 meses.
- ✓ PAGAMENTO DO ARRENDAMENTO MERCANTIL MENSAL DE 30 → Será EXCLUÍDO, conforme previsto no artigo 45 da MP. Exclusão temporária, devendo ser aberta uma ficha na parte B do LALUR, que será baixada pelos dois itens anteriores (depreciação e despesa de juros). Exclusão total de R\$ 1.080 durante os 36 meses.

Importante lembrar que os dois primeiros ajustes (adições de despesas de depreciação e financeira) devem ser feitos na Parte A do LALUR, com indicação da conta analítica que reconheceu o registro da respectiva despesa. Teoricamente, embora o assunto ainda será regulamentado pela RFB, a exclusão também precisará do registro efetivo do pagamento na contabilidade, indicando a baixa da conta do financiamento.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

O objetivo aqui foi estender para a CSLL os mesmos ajustes definidos para o IR. O único ajuste que continua na base do IR somente é a compensação de prejuízos em atividades não operacionais, previsto no art. 41 e que ficou de fora do art. 48.

Art. 48. Aplicam-se à apuração da base de cálculo da CSLL as disposições contidas nos artigos. 2º a 7º e 9 a 40, 42 a 47.

§ 1º Aplicam-se à CSLL as disposições contidas no art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598/77, devendo ser informados no Livro de Apuração do Lucro Real:

I - os lançamentos de ajustes do lucro líquido do período, relativos a adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária;

II - a demonstração da base de cálculo e o valor da CSLL devida com a discriminação das deduções, quando aplicáveis; e

III - os registros de controle de base de cálculo negativa da CSLL a compensar em períodos subsequentes, e demais valores que devam influenciar a determinação da base de cálculo da CSLL de período futuro e não constem de escrituração comercial.

§ 2º Aplicam-se à CSLL as disposições contidas no inciso II do **caput** do art. 8º-A do Decreto-Lei nº 1.598/77, exceto nos casos de registros idênticos para fins de ajuste nas bases de cálculo do IR e da CSLL que deverão ser considerados uma única vez.

PARTE 9: NOVIDADES DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 627/13: PIS e COFINS

A Medida Provisória nº 627/13 trouxe também relevantes mudanças na legislação que trata das contribuições para PIS e COFINS. A seguir, vamos apresentar as leis modificadas, da mesma forma que apresentamos no IR e na CSLL, com um quadro comparativo. Em seguida, serão feitos comentários integrados ao normativo modificado.

MP nº 627/13 - ART. 49 - ALTERAÇÕES NA LEI nº 9.718/98	
TEXTO ORIGINAL	TEXTO AJUSTADO MP nº 627/13
<p>Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.</p> <p>§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:</p> <p>I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o IPI e o ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;</p> <p>II - as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita.</p> <p>§ 13. NÃO EXISTIA</p>	<p>Art. 3º O faturamento a que se refere o art. 2º compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77.</p> <p>§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:</p> <p>I - as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos;</p> <p>II - as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;</p> <p>§ 13. A contribuição incidente na hipótese de contratos, com prazo de execução superior a um ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços a serem produzidos, será calculada sobre a receita apurada de acordo com os critérios de reconhecimento adotados pela legislação do imposto sobre a renda, previstos para a espécie de operação.</p>

MP nº 627/13 - ART. 50 - ALTERAÇÕES NA LEI nº 10.865/04	
TEXTO ORIGINAL	TEXTO AJUSTADO MP nº 627/13
<p>Art. 15 - As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos artigos 2º e 3º das Leis nos 10.637/02, e 10.833/03, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses:</p> <p>....</p> <p>V - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.</p>	<p>Art. 15 - As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos artigos 2º e 3º das Leis nos 10.637/02, e 10.833/03, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses:</p> <p>....</p> <p>V - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.</p>

<p>o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput.</p> <p>§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas: VI – não operacionais, decorrentes da venda de ativo imobilizado.</p> <p>VIII – NÃO EXISTIA</p> <p>IX – NÃO EXISTIA</p> <p>X – NÃO EXISTIA</p> <p>XI – NÃO EXISTIA</p> <p>XII – NÃO EXISTIA</p> <p>XIII – NÃO EXISTIA</p>	<p>o PIS/Pasep é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no caput e no § 1º. § 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas: VI - de que trata o inciso IV do caput do art. 187 da Lei nº 6.404/76, decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível; VIII - financeiras decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404/76, referentes a receitas excluídas da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep; IX - relativas aos ganhos decorrentes de avaliação de ativo e passivo com base no valor justo; X - de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e de doações feitas pelo Poder Público; XI - reconhecidas pela construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração, no caso de contratos de concessão de serviços públicos; XII - relativas ao valor do imposto que deixar de ser pago em virtude das isenções e reduções de que tratam as alíneas "a", "b", "c" e "e" do § 1º do art. 19 do Decreto-Lei nº 1.598/77; e XIII - relativas ao prêmio na emissão de debêntures.</p>
<p>Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária; § 17. NÃO EXISTIA</p> <p>§ 18. NÃO EXISTIA</p>	<p>Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária; § 17. No cálculo do crédito de que tratam os incisos do caput, poderão ser considerados os valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso III do caput do art. 184 da Lei nº 6.404/76. § 18. O disposto nos incisos VI e VII do caput não se aplica no caso de bem objeto de arrendamento mercantil, na pessoa jurídica arrendatária.</p>

<p>§ 19. NÃO EXISTIA</p>	<p>§ 19. Para fins do disposto nos incisos VI e VII do caput, fica vedado o desconto de quaisquer créditos calculados em relação a: I - encargos associados a empréstimos registrados como custo na forma da alínea “b” do § 1º do art. 17 do Decreto-Lei nº 1.598/77; e II - custos estimados de desmontagem e remoção do imobilizado e de restauração do local em que estiver situado.</p>
<p>§ 20. NÃO EXISTIA</p>	<p>§ 20. No cálculo dos créditos a que se referem os incisos VI e VII do caput, não serão computados os ganhos e perdas decorrentes de avaliação de ativo com base no valor justo.</p>
<p>§ 21. NÃO EXISTIA</p>	<p>§ 21. Na execução de contratos de concessão de serviços públicos, os créditos gerados pelos serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura, quando a receita correspondente tiver contrapartida em ativo intangível representativo de direito de exploração, somente poderão ser aproveitados à medida que o ativo intangível for amortizado, excetuado o crédito previsto no inciso VI do art. 3º.</p>

<p>MP nº 627/13 - ART. 5º - ALTERAÇÕES NA LEI nº 10.833/03</p>	
<p>TEXTO ORIGINAL</p>	<p>TEXTO AJUSTADO MP nº 627/13</p>
<p>Art. 1º - A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil</p> <p>§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.</p> <p>§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput.</p> <p>§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas: I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero); II - não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente;</p>	<p>“Art. 1º - A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.</p> <p>§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do art. 183 da Lei nº 6.404/76.</p> <p>§ 2º A base de cálculo da COFINS é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no caput e no § 1º.</p> <p>§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas: I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero); II - de que trata o inciso IV do caput art. 187 da Lei nº 6.404/76, decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, classificado como</p>

<p>VII – NÃO EXISTIA</p> <p>VIII – NÃO EXISTIA</p> <p>IX – NÃO EXISTIA</p> <p>X – NÃO EXISTIA</p> <p>XI – NÃO EXISTIA</p> <p>XII – NÃO EXISTIA</p>	<p>investimento, imobilizado ou intangível; VII - financeiras decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404/76, referentes a receitas excluídas da base de cálculo da COFINS; VIII - relativas aos ganhos decorrentes de avaliação do ativo e passivo com base no valor justo; IX - de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo Poder Público; X - reconhecidas pela construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração, no caso de contratos de concessão de serviços públicos; XI - relativas ao valor do imposto que deixar de ser pago em virtude das isenções e reduções de que tratam as alíneas "a", "b", "c" e "e" do § 1º do art. 19 do Decreto-Lei nº 1.598/77; e XII - relativas ao prêmio na emissão de debêntures.</p>
<p>Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:</p> <p>VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;</p> <p>VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;</p> <p>§ 25. NÃO EXISTIA</p> <p>§ 26. NÃO EXISTIA</p> <p>§ 27. NÃO EXISTIA</p>	<p>Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:</p> <p>VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;</p> <p>VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;</p> <p>§ 25. No cálculo do crédito de que tratam os incisos do caput, poderão ser considerados os valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso III do caput do art. 184 da Lei nº 6.404/76.</p> <p>§ 26. O disposto nos incisos VI e VII do caput não se aplica no caso de bem objeto de arrendamento mercantil, na pessoa jurídica arrendatária.</p> <p>§ 27. Para fins do disposto nos incisos VI e VII do caput, fica vedado o desconto de quaisquer créditos calculados em relação a:</p> <p>I - encargos associados a empréstimos registrados como custo na forma da alínea "b" do § 1º do art. 17 do Decreto-Lei nº 1.598/77; e</p> <p>II - custos estimados de desmontagem e remoção do imobilizado e de</p>

<p>§ 28. NÃO EXISTIA</p>	<p>restauração do local em que estiver situado.</p> <p>§ 28. No cálculo dos créditos a que se referem os incisos VI e VII do caput, não serão computados os ganhos e perdas decorrentes de avaliação de ativo com base no valor justo.</p>
<p>§ 29. NÃO EXISTIA</p>	<p>§ 29. Na execução de contratos de concessão de serviços públicos, os créditos gerados pelos serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura, quando a receita correspondente tiver contrapartida em ativo intangível representativo de direito de exploração, somente poderão ser aproveitados à medida que o ativo intangível for amortizado, excetuado o crédito previsto no inciso VI do caput do art. 3º.</p>

A alteração nas leis que regulam as contribuições para PIS e COFINS teve o objetivo de adaptar as bases das contribuições aos novos critérios contábeis, mas mantendo o tratamento tributário vigente até DEZ/07.

Houve uma preocupação de adaptar a base ao novo conceito de receita bruta do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77, que inclui os valores decorrentes do ajuste a valor presente. Apenas para lembrar, se uma empresa vender uma mercadoria a prazo por R\$ 100 deveria reconhecer como receita bruta apenas R\$ 90, sendo o valor de R\$ 10 tratado como ajuste a valor presente e reconhecido como receita financeira entre o período da venda e do recebimento. O que diz os artigos listados aqui é que a receita que seria utilizada na base seria de R\$ 100 e não de R\$ 90, ou seja, incluindo o ajuste a valor presente.

Em relação aos créditos de PIS e COFINS, ficou definido que:

- ✓ O valor dos créditos referentes a aquisição de bens do imobilizado será o total, sem considerar o destaque para ajuste a valor presente. Se aplicaria a mesma situação do exemplo acima. Se uma empresa adquirisse um bem para o imobilizado por R\$ 100 mil, mas seu valor presente fosse R\$ 92 mil, sendo este o montante registrado no ativo, o crédito permitido seria sobre R\$ 100 mil e não sobre R\$ 92 mil, incluindo, portanto, o ajuste a valor presente.
- ✓ Os créditos de PIS e COFINS não considerarão qualquer valor atribuído a título de ajuste referente variação do ativo ou passivo por seu valor justo.
- ✓ Não serão passíveis de crédito as despesas de depreciação de bens objeto de arrendamento mercantil. Todavia, estes bens poderão ser creditados por ocasião do pagamento das contraprestações pela arrendatária.
- ✓ As receitas financeiras oriundas de ajuste a valor presente não poderão ter suas alíquotas reduzidas pelo poder executivo, como acontece com as demais receitas financeiras. Atualmente, não há cobrança de PIS e COFINS sobre receitas financeiras nas empresas tributadas pelo método não cumulativo, conforme o Decreto nº 5.142/05. Contudo, as reduções não poderão alcançar os valores decorrentes de ajuste a valor presente.
- ✓ Todo e qualquer gasto que seja permitido crédito de PIS e COFINS não terá efeito de ajuste a valor presente. Por exemplo, suponha que uma empresa compre, a prazo, mercadorias para revenda por R\$ 100. Neste caso, admita que registrou no estoque somente R\$ 94, destinando R\$ 6 para uma conta de ajuste a valor presente. O crédito desconsideraria o valor presente, sendo calculado sobre o valor de R\$ 100.

Importante destacar que será necessário um bom controle contábil para ajustar as diferenças que irão existir entre as despesas reconhecidas na contabilidade e os valores permitidos para crédito de PIS e COFINS.

Fica vedado o aproveitamento de créditos decorrentes de encargos associados a empréstimos registrados como custo e de custos estimados de desmontagem e remoção do imobilizado e de restauração do local em que estiver situado.

ARRENDAMENTO MERCANTIL

O art. 53 visa dar o tratamento tributário da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS nas operações de arrendamento mercantil não alcançadas pela Lei nº 6.099/74.

Art. 53. No caso de operação de arrendamento mercantil não sujeita ao tratamento tributário previsto na Lei nº 6.099/74, em que haja transferência substancial dos riscos e benefícios inerentes à propriedade do ativo, o valor da contraprestação deverá ser computado na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS pela pessoa jurídica arrendadora.

Parágrafo único. As pessoas jurídicas sujeitas ao regime de tributação de que tratam as Leis nº 10.637/02, e nº 10.833/03, poderão descontar créditos calculados sobre o valor do custo de aquisição ou construção dos bens arrendados proporcionalmente ao valor de cada contraprestação durante o período de vigência do contrato.

REVOGAÇÃO DE DISPOSITIVOS ANTERIORES

O art. 99 revoga diversos artigos de diversas leis, com objetivo de eliminar citações em leis anteriores de temas que foram regulados na Medida Provisória nº 627/13. Alguns itens que serão revogados a partir de 2015 (ou 2014, se a empresa fizer a opção) são explicados a seguir:

- ✓ A opção de compra exercida em relação aos bens objeto de arrendamento mercantil não será mais contabilizada no ativo imobilizado da empresa (art. 15 da Lei nº 6.099/74);
- ✓ As amortizações de valores reconhecidos no ativo diferido não mais serão dedutíveis na base do IR (§ 1º do art. 15 do Decreto-Lei nº 1.598/77). A empresa que manteve os saldos no subgrupo diferido no ativo não poderá deduzir a amortização; e
- ✓ O art. 34 do Decreto-Lei nº 1.598/77, que tratava da participação extinta em fusão, incorporação ou cisão;

PARTE 10: MEDIDA PROVISÓRIA Nº 627/13: CONSIDERAÇÕES FINAIS, ABRANGÊNCIA, PERSPECTIVAS DE CONVERSÃO EM LEI E ENTRADA EM VIGOR

A MP nº 627/13 foi publicada no Diário Oficial da União dia 11/NOV/13. A Constituição Federal de 1988 e o Código Tributário Nacional listam um conjunto de princípios, com objetivo clássico de proteger o contribuinte contra ações inadequadas por parte dos legisladores na elaboração dos normativos que envolvam cobrança de tributos.

O tributo é algo necessário para a vida, assim como é o ar, a água, o fogo e a terra. É impossível imaginar um país (do tamanho do Brasil) desenvolvido sem a cobrança de tributos. Contudo, a relação ESTADO-Contribuinte em relação a cobrança de tributos tem que ser regida por regras claras e transparentes. Não pode ser considerado adequada a publicação de um normativo provisório, faltando 45 dias para o ano terminar, que precisa ser convertido em lei e que modifica substancialmente a forma como as empresas irão trabalhar.

O princípio da anterioridade daria essa segurança em relação ao IR. Como a Medida Provisória não deve ser transformada em lei ainda em 2013, qualquer aumento relativo ao IR não poderia ter validade já em 2014, somente em 2015. Todavia, vamos ver aqui neste capítulo final que o legislador brasileiro, criativo como só, driblou tal dispositivo, transferindo ao contribuinte a escolha de colocar a MP em validade já em JAN/14.

A seguir, iremos apresentar a parte final da parte da MP que fala sobre a integração da contabilidade modernizada com o cálculo de IR, CSLL, PIS e COFINS. Este trecho vai do artigo 54 ao 71.

ENTRADA EM VIGOR DA MEDIDA PROVISÓRIA

O artigo 71 dá o golpe de mestre do Fisco no contribuinte, fazendo com que a MP tenha validade já em JAN/14. Inicialmente, é importante apresentar o texto legal.

Art. 67. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados entre 1º/JAN/13 e 31/DEZ/13, pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, efetivamente pagos até a data de publicação desta Medida Provisória, em valores superiores aos apurados com observância dos métodos e critérios contábeis vigentes em 31/DEZ 2007, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido do beneficiário, pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliado no País ou no exterior.

Art. 68. Para os anos-calendário de 2008 a 2013, para fins do cálculo do limite previsto no art. 9º da Lei nº 9.249/95, a pessoa jurídica poderá utilizar as contas do patrimônio líquido mensurado de acordo com as disposições da Lei nº 6.404/76.

Parágrafo único. No cálculo da parcela a deduzir prevista no caput, não serão considerados os valores relativos a ajustes de avaliação patrimonial a que se refere o § 3º do art. 182 da Lei nº 6.404/76.

Art. 69. Para os anos-calendário de 2008 a 2013, o contribuinte poderá avaliar o investimento pelo valor de patrimônio líquido da coligada ou controlada, determinado de acordo com as disposições da Lei nº 6.404/76.

Art. 70. O disposto nos artigos 67 a 69 aplica-se somente às pessoas jurídicas que fizerem a opção de que trata o art. 71.

Art. 71. A pessoa jurídica poderá optar pela aplicação das disposições contidas nos artigos 1º a 66 desta Medida Provisória para o ano-calendário de 2014.

§ 1º A opção será irrevogável e acarretará a observância de todas as alterações trazidas pelos artigos 1º a 66 e os efeitos dos incisos I a VI, VIII e X do caput do art. 99 a partir de 1º/JAN/14.

§ 2º A RFB definirá a forma, o prazo e as condições da opção de que trata o caput.

Agora leia a exposição de motivos para edição da Medida Provisória.

Tendo em vista que, em razão do princípio da anterioridade, a vigência dos dispositivos é para 1º/JAN/15, o art. 71 traz em caráter opcional a adoção dos efeitos desta Medida Provisória para o ano de 2014. Neste caso, a opção implica na obediência a todas as regras estabelecidas nos artigos 1º a 66 e será em caráter irrevogável.

A urgência e a relevância na edição desta Medida Provisória, em relação aos artigos 1º ao 71, justificam-se em razão da necessidade de eliminar a insegurança jurídica provocada pelo RTT que prejudica os contribuintes e a RFB. A urgência também tem como justificativa a necessidade de adaptar os sistemas contábeis das empresas e do Fisco para a informação dos novos métodos e critérios e seus ajustes mediante livro fiscal.

Os artigos 67 a 69 trazem medidas relativas à aplicação do Regime Tributário de Tributação no período de 2008 até 2013. O art. 67 estabelece a isenção dos lucros ou dividendos distribuídos até a data da publicação desta Medida Provisória em valor excedente ao lucro apurado com base nos critérios contábeis vigentes em 2007.

Os artigos 68 e 69 autorizam a utilização do patrimônio líquido mensurado de acordo com as disposições da Lei nº 6.404/76, com as alterações das Leis nº 11.638/07 e nº 11.941/09, para fins do cálculo do limite dedutível de juros sobre o capital próprio e do valor do investimento avaliado pela equivalência patrimonial.

O art. 70 estabelece que as regras trazidas pelos artigos 67 a 69 só podem ser utilizadas pelas pessoas jurídicas que optarem pela aplicação das regras contidas na Medida Provisória para o ano de 2014, nos termos do art. 71.

Como a MP nº 627/13 não será convertida em lei até o final de 2013, empresa terá, então, duas opções, a saber:

- **APLICAR A MP JÁ EM 2014** → Neste caso, a aplicação do Regime Tributário de Transição seria feita apenas até DEZ13. A preocupação das empresas com a dedutibilidade daqueles valores que envolviam informações extraídas das demonstrações financeiras deixaria de existir. Por exemplo, o valor dedutível dos juros sobre capital próprio seria aquele com base no PL e no lucro apresentados no balanço patrimonial e na DRE da contabilidade modernizada, com aplicação das Leis nº 11.638/07 e nº 11.941/09 e dos pronunciamentos emitidos pelo CPC e referendados pelos órgãos reguladores. Contudo, o prazo para implantar as mudanças em sistemas e controles internos é curto demais, não sendo possível para muitas empresas fazer tal aplicação. Outro ponto problemático é que a MP deve sofrer alguns ajustes quando for convertida em lei. Com isso, a empresa começaria o ano com um modelo que poderia ser modificado por ocasião da conversão da MP em lei.
- **APLICAR A MP APENAS EM 2015** → Neste caso, a empresa seguiria o princípio da anterioridade e teria tempo para preparar seus sistemas e controles internos para aplicação das novas regras determinadas pela MP, já com a conversão em lei que, teoricamente, teria que ser feita até a primeira quinzena do mês de MAR/14. Mas, se fizer isso, a empresa terá que continuar convivendo com o RTT em 2014, correndo o risco de autuação e de ter problemas com as deduções de itens que dependem de números extraídos da contabilidade. Assim, por exemplo, a dedução de juros sobre capital próprio levaria em consideração PL e lucro extraídos de um balanço patrimonial e de um DRE preparados com base na legislação contábil-societária vigente em DEZ/07.

Quer dizer o seguinte: se a empresa não aplicar a opção para o fim do RTT já em JAN/14 terá que fazer duas contabilidades, como previsto na IN RFB nº 1.397/13. E terá todo aquele trabalho extra para deduzir o pagamento de juros sobre capital próprio, para considerar isentos o lucro distribuído com base na DRE apurada pelo contabilidade modernizada e para fazer qualquer ajuste que dependa de dados contábeis.

Na prática, parece aquele velho ditado popular: se correr o bicho pega. Se ficar o bicho come.

ADEQUAÇÃO DO TERMO PROVISÃO

Em diversos pontos da legislação tributária federal, o termo “provisão” ou “provisões” tem o sentido amplo de abranger tanto as provisões passivas como as ativas. O objetivo do art. 55, apresentado a seguir, foi evitar possível interpretação de que o termo “provisão” ou provisões” na legislação tributária alcance somente as provisões passivas, no restrito sentido dado pelas normas contábeis.

Art. 55. Para fins da legislação tributária federal, as referências a provisões alcançam as perdas estimadas no valor de ativos, inclusive as decorrentes de redução ao valor recuperável.
Parágrafo único. A RFB, no âmbito de suas atribuições, disciplinará o disposto neste artigo.

Provisão é uma terminologia que, na contabilidade, é utilizada para definir algo incerto, que ainda não aconteceu, mas que tem probabilidade de ocorrer. Pode representar o risco de pagar, devendo neste caso ser registrada no passivo. E pode, em outras situações, sinalizar o risco de não receber ou de não realizar um determinado bem, seja pelo uso ou por uma potencial venda. Mas, a modernização da contabilidade aponta para o fim do uso do termo provisão no ativo (com o qual, não concordo), afirmando em seus normativos que o termo adequado para estas situações seria perda estimada. Até faço uma brincadeira, dizendo que iremos substituir os termos PDD e PCLD (Provisão para Devedores Duvidosos ou para Créditos de Liquidação Duvidosa) pelo PPE (Provisão Para Perdas Estimadas) apenas para atender aos que pedem o fim do termo provisão no ativo. Este artigo então, resolve esse conflito, dizendo que para fins fiscais é tudo considerado provisão.

RESERVA DE REAVALIAÇÃO

De acordo com as novas regras contábeis, não é mais possível efetuar a reavaliação de ativos. O art. 56, apresentado a seguir, esclarece que as normas tributárias relativas à reserva de reavaliação só podem ser aplicadas aos saldos remanescentes das reservas de reavaliação constituídas antes das alterações das regras contábeis.

Art. 56. As disposições contidas na legislação tributária sobre reservas de reavaliação aplicam-se somente aos saldos remanescentes na escrituração comercial em 31/DEZ/13, para os optantes conforme art. 71, ou em 31/DEZ/14 para os não optantes, e até a sua completa realização.

LUCRO NÃO REALIZADO ENTRE EMPRESAS DO MESMO GRUPO

O art. 57 estabelece que o lucro não realizado, decorrente de operações entre coligadas ou em controladas, entre sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou que estejam sob controle comum, deve ser tributado, mesmo não tendo sido reconhecido nas demonstrações contábeis individuais da vendedora.

Art. 57. A falta de registro na escrituração comercial das receitas e despesas relativas aos resultados não realizados a que se referem o inciso I do caput do art. 248 e o inciso III do caput do art. 250 da Lei nº 6.404/76, não elide a tributação de acordo com a legislação de regência.

O Fisco entende que são empresas distintas, com CNPJ específico e cada um deve pagar os tributos de acordo com a receita e o lucro que apurou.

UTILIZAÇÃO DE MOEDA FUNCIONAL DIFERENTE DE R\$

O art. 58 estabelece que a utilização de moeda funcional diferente da moeda nacional não gerará efeitos na determinação do lucro real. Caso o contribuinte venha a utilizar, para fins societários, moeda funcional diferente do Real, terá que apurar dois resultados: um com base em sua moeda funcional, e outro considerando o Real como moeda funcional. Na determinação do lucro real, a diferença entre eles será adicionada ou excluída do resultado apurado com base na moeda funcional diferente do Real.

A utilização de moeda funcional diferente da moeda nacional também não gerará efeitos no caso do lucro presumido, do lucro arbitrado, da CSLL, do PIS/PASEP e da COFINS. Veja o texto legal.

Art. 58. O contribuinte do IR deverá, para fins tributários, reconhecer e mensurar os seus ativos, passivos, receitas, custos, despesas, ganhos, perdas e rendimentos com base na moeda nacional.

§ 1º Na hipótese de o contribuinte adotar, para fins societários, moeda diferente da moeda nacional no reconhecimento e na mensuração de que trata o **caput**, a diferença entre os resultados apurados com base naquela moeda e na moeda nacional deverá ser adicionada ou excluída na determinação do lucro real.

§ 2º Os demais ajustes de adição, exclusão ou compensação prescritos ou autorizados pela legislação tributária para apuração da base de cálculo do imposto deverão ser realizados com base nos valores reconhecidos e mensurados nos termos do **caput**.

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também à apuração do imposto sobre a renda com base no lucro presumido ou arbitrado, da CSLL, da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

§ 4º A RFB definirá controles específicos no caso da ocorrência da hipótese prevista no § 1º.

OPERAÇÕES REALIZADAS NO MERCADO FUTURO

O art. 59 estabelece que, para fins de avaliação a valor justo de instrumentos financeiros decorrentes de operações realizadas em mercados de liquidação futura sujeitos a ajustes de posições, não se considera como hipótese de liquidação ou baixa o pagamento ou recebimento de tais ajustes durante a vigência do contrato.

Art. 59. Para fins de avaliação a valor justo de instrumentos financeiros, no caso de operações realizadas em mercados de liquidação futura sujeitos a ajustes de posições, não se considera como hipótese de liquidação ou baixa o pagamento ou recebimento de tais ajustes durante a vigência do contrato, permanecendo aplicáveis para tais operações:

I - o art. 110 da Lei nº 11.196/05, no caso de instituições financeiras e as demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil; e

II - os artigos 32 e 33 da Lei nº 11.051/04, no caso das demais pessoas jurídicas.

Apenas para facilitar o entendimento, veja o artigo 32 da Lei nº 11.051/04, citado no artigo:

Art. 32. Para efeito de determinação da base de cálculo do IR, CSLL, PIS e COFINS, os resultados positivos ou negativos incorridos nas operações realizadas em mercados de liquidação futura, inclusive os sujeitos a ajustes de posições, serão reconhecidos por ocasião da liquidação do contrato, cessão ou encerramento da posição.

§ 1º O resultado positivo ou negativo de que trata este artigo será constituído pela soma algébrica dos ajustes, no caso das operações a futuro sujeitas a essa especificação, e pelo rendimento, ganho ou perda, apurado na operação, nos demais casos.

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se:

I – no caso de operações realizadas no mercado de balcão, somente àquelas registradas nos termos da legislação vigente;

II – em relação à pessoa física, aos ganhos líquidos auferidos em mercados de liquidação futura sujeitos a ajustes de posições, ficando mantidas para os demais mercados as regras previstas na legislação vigente.

O cálculo de IR, CSLL, PIS e COFINS não serão impactados pelas variações positivas ou negativas reconhecidas ao longo do contrato, sendo consideradas na base apenas por ocasião da liquidação do contrato.

MODIFICAÇÕES NA LEGISLAÇÃO CONTÁBIL-SOCIETÁRIA APÓS A PUBLICAÇÃO DA MEDIDA PROVISÓRIA

A regulamentação definida na Medida Provisória nº 627/13 alcança a legislação contábil-societária em vigor. O art. 54 visa dar segurança jurídica ao contribuinte, estabelecendo a neutralidade dos efeitos tributários decorrentes de modificações de métodos e critérios contábeis que sejam introduzidos por ato infralegal até que a matéria seja regulada pela legislação tributária.

Art. 54. A modificação ou a adoção de métodos e critérios contábeis, por meio de atos administrativos emitidos com base em competência atribuída em lei comercial, que sejam posteriores à publicação desta Medida Provisória, não terá implicação na apuração dos tributos federais até que lei tributária regule a matéria.

Parágrafo único. Para fins do disposto no caput, compete à RFB, no âmbito de suas atribuições, identificar os atos administrativos e dispor sobre os procedimentos para anular os efeitos desses atos sobre a apuração dos tributos federais.

ADOÇÃO INICIAL DA MP Nº 627/13: AJUSTES NECESSÁRIOS

As empresas passaram longos seis anos sob a vigência do Regime Tributário de Transição. E para aquelas que não optarem pelo seu fim em 2014, ele (o RTT) permanecerá mais um ano sendo a base para cálculo de IR, CSLL, PIS e COFINS.

Os artigos 60 a 64 da MP disciplinam o tratamento tributário que deve ser aplicado às diferenças decorrentes das disposições previstas no RTT e o novo tratamento tributário estabelecido pela nova MP. Veja o texto legal.

Art. 60. Para as operações ocorridas até 31/DEZ/13, para os optantes conforme art. 71, ou até 31/DEZ/14 para os não optantes, permanece a neutralidade tributária estabelecida nos artigos 15 e 16 da Lei nº 11.941/09, e a pessoa jurídica deverá proceder, nos períodos de apuração a partir de JAN/14, para os optantes conforme art. 71, ou a partir de JAN/15 para os não optantes, aos respectivos ajustes nas bases de cálculo do IR, da CSLL, da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, observado o disposto nos artigos 62 e 63.

Parágrafo único. As participações societárias de caráter permanente serão avaliadas de acordo com a Lei nº 6.404/76.

Art. 61. As disposições contidas nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, e nos artigos 35 e 37 do Decreto-Lei nº 1.598/77, continuam a ser aplicadas somente às operações de incorporação, fusão e cisão ocorridas até 31/DEZ/15, cuja participação societária tenha sido adquirida até 31/DEZ/14.

Art. 62. Para fins do disposto no art. 60, a diferença positiva, verificada em 31/DEZ/13, para os optantes conforme art. 71, ou em 31/DEZ/14 para os não optantes, entre o valor de ativo mensurado de acordo com as disposições da Lei nº 6.404/76, e o valor mensurado pelos métodos e critérios vigentes em 31/DEZ/07, deve ser adicionada na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL em JAN/14, para os optantes conforme art. 71, ou em JAN/15 para os não optantes, salvo se o contribuinte evidenciar contabilmente essa diferença em subconta vinculada ao ativo, para ser adicionada à medida de sua realização, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa.

Parágrafo único. O disposto no caput aplica-se à diferença negativa do valor de passivo e deve ser adicionada na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL em JAN/14, para os optantes conforme art. 71, ou em JAN/15 para os não optantes, salvo se o contribuinte evidenciar contabilmente essa diferença em subconta vinculada ao passivo para ser adicionada à medida da baixa ou liquidação.

Art. 63. Para fins do disposto no art. 60, a diferença negativa, verificada em 31/DEZ/13, para os optantes conforme art. 71, ou em 31/DEZ/14 para os não optantes, entre o valor de ativo mensurado de acordo com as disposições da Lei nº 6.404/76, e o valor mensurado pelos métodos e critérios vigentes em 31/DEZ/07, não poderá ser excluída na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, salvo se o contribuinte evidenciar contabilmente essa diferença em subconta vinculada ao ativo para ser excluída à medida de sua realização, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa.

Parágrafo único. O disposto no caput aplica-se à diferença positiva no valor do passivo e não pode ser excluída na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, salvo se o contribuinte evidenciar contabilmente essa diferença em subconta vinculada ao passivo para ser excluída à medida da baixa ou liquidação.

Art. 64. O disposto nos artigos 60 a 63 será disciplinado pela RFB, que poderá instituir controles fiscais alternativos à evidenciação contábil de que tratam os artigos 62 e 63, e instituir controles fiscais adicionais.

O art. 60 estabelece o regramento geral mantendo a neutralidade tributária para as operações ocorridas no período de vigência do RTT.

O art. 61 visa manter a dedutibilidade da contrapartida da amortização do ágio determinada pelos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, nas operações de incorporação, fusão e cisão ocorridas até 31/DEZ/15.

68.3. O artigos 62 e 63 estabelecem o tratamento tributário das diferenças verificadas em 31/DEZ/13, para os optantes conforme art. 71, ou em 31/DEZ/14 para os não optantes, entre o valor, de ativo e passivo, mensurado de acordo com as disposições da Lei nº 6.404/76, com as alterações da Lei nº 11.638/07 e da Lei nº 11.941/09, e o valor mensurado pelos métodos e critérios vigentes em 31/DEZ/07, constantes no Balanço Patrimonial para fins fiscais.

O art. 64 determina que a RFB irá dispor sobre os controles contábeis, mediante subcontas, das diferenças encontradas na contabilidade fiscal e na societária, podendo inclusive estabelecer que algumas das diferenças sejam controladas em livro fiscal.

CONTRATOS DE CONCESSÃO DE SERVIÇOS PÚBLICOS EM ANDAMENTO

O art. 65, transcrito a seguir, estabelece um procedimento específico para o caso dos contratos de concessão de serviços públicos em andamento na data de início de vigência da Medida Provisória nº 627/13.

Art. 65. No caso de contrato de concessão de serviços públicos, o contribuinte deverá:

I - calcular o resultado tributável acumulado até 31/DEZ/13, para os optantes conforme art. 71, ou até 31/DEZ/14 para os não optantes, considerados os métodos e critérios vigentes em 31/DEZ/07;

II - calcular o resultado tributável acumulado até 31/DEZ/13, para os optantes conforme art. 71, ou até 31/DEZ/14 para os não optantes, consideradas as disposições desta Medida Provisória e da Lei nº 6.404/76;

III - calcular a diferença entre os valores referidos nos incisos I e II do **caput**; e

IV - adicionar, se negativa, ou excluir, se positiva, a diferença referida no inciso III do **caput**, na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, em quotas fixas mensais e durante o prazo restante de vigência do contrato.

§ 1º A partir de 1º/JAN/14, para os optantes conforme art. 71, ou a partir de 1º/JAN/15 para os não optantes, o resultado tributável de todos os contratos de concessão de serviços públicos será determinado consideradas as disposições desta Medida Provisória e da Lei nº 6.404/76.

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se ao valor a pagar da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS.

SALDO DE PREJUÍZOS EM ATIVIDADES NÃO OPERACIONAIS CONTROLADOS NA PARTE B DO LALUR

O art. 66, transcrito a seguir, estabelece que o saldo de prejuízos não operacionais existente em 31/DEZ/13, para os optantes conforme art. 71, ou em 31/DEZ/14 para os não optantes, somente poderá ser compensado com os lucros decorrentes da alienação de bens e direitos do ativo imobilizado, investimento e intangível, ainda que reclassificados para o ativo circulante com intenção de venda, observado o limite global de compensação de prejuízos fiscais de 30% do lucro líquido ajustado. Para aprofundamento do estudo do tema, recomendo a leitura do capítulo 20 do Manual de Contabilidade Tributária, de minha autoria.

Art. 66. O saldo de prejuízos não operacionais de que trata o art. 31 da Lei nº 9.249/95, existente em 31/DEZ/13, para os optantes conforme art. 71, ou em 31/DEZ/14 para os não optantes, somente poderá ser compensado com os lucros a que se refere o art. 41, observado o limite previsto no art. 15 da Lei nº 9.065/95.