

UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE - UNESC

CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

FABRINA GEREMIAS DA ROSA

**A CONVERGÊNCIA DAS NORMAS CONTÁBEIS BRASILEIRAS ÀS NORMAS
CONTÁBEIS INTERNACIONAIS: OS POSSÍVEIS REFLEXOS TRIBUTÁRIOS
FEDERAIS**

CRICIÚMA

2012

FABRINA GEREMIAS DA ROSA

**A CONVERGÊNCIA DAS NORMAS CONTÁBEIS BRASILEIRAS ÀS NORMAS
CONTÁBEIS INTERNACIONAIS: OS POSSÍVEIS REFLEXOS TRIBUTÁRIOS
FEDERAIS**

Trabalho de Conclusão do Curso, apresentado para obtenção do grau de Bacharel no Curso de Ciências Contábeis Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC.

Orientador (a): Érica Regina Preis de Oliveira.

**CRICIÚMA
2012**

FABRINA GEREMIAS DA ROSA

**A CONVERGÊNCIA DAS NORMAS CONTÁBEIS BRASILEIRAS ÀS NORMAS
CONTÁBEIS INTERNACIONAIS: OS POSSÍVEIS REFLEXOS TRIBUTÁRIOS
FEDERAIS**

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado pela Banca Examinadora para obtenção do Grau de Bacharel, no Curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC, com Linha de Pesquisa em Tributária.

Criciúma, 11 de Julho de 2012.

BANCA EXAMINADORA

Prof^a. Érica Regina Preis de Oliveira - Especialista - UNESC - Orientador

Prof. Everton Perin – Especialista – UNESC – Examinador 1

Prof. Fernando Marcos Garcia - Especialista – UNESC - Examinador 2

Dedico este trabalho a minha mãe Mariléa Geremias, que sempre esteve ao meu lado nos bons e maus momentos, nunca me deixando desistir.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, pela vida e pela saúde para enfrentar a diversas dificuldades que apareceram no decorrer desta caminhada, mas no final me concedeu a vitória por meio de grandes pessoas que colocou em meu caminho.

A minha mãe Mariléa Geremias e ao meu padrasto Marcelo de Carvalho Nunes, pelo incentivo que sempre me ofereceram na conclusão deste curso, por estarem ao meu lado nos bons e maus momentos desta trajetória e por me ensinar valores que me transformaram em uma pessoa decente.

Ao meu irmão Gustavo, que mesmo só tendo 7 anos, já entende a importância do estudo, compreendendo a minha ausência e torcendo pela minha conquista.

Aos meus avôs Antônio da Rosa e Eugênio Geremias, e as minhas avós Ana Mattei Geremias e Sueli E. da Rosa, que sempre me incentivaram no estudo, e me mostraram a importância do conhecimento e que ele não tem valor.

Ao meu namorado, Cristian, pelo imenso apoio, que com amor e paciência compreendeu minha ausência, incentivando-me nos momentos de cansaço, na busca de mais este grande e importante passo de minha vida.

Às minhas amigas Alini, Ariele, Fernanda, Ketlyn, Rafaela, Sheila e Thaís, que sempre estavam dispostas a me ajudar e a me escutar em todos os momentos do decorrer do curso.

Ao meu chefe João, pela grande compreensão e flexibilidade com os horários, onde pude concluir com êxito mais esta etapa.

A minha orientadora Érica Regina Preis, que com muita paciência e atenção, me ajudou a realizar este trabalho.

E agradeço também a todos os professores e demais colegas, pelo ensino e aprendizado obtido no decorrer do curso.

Enfim, agradeço a todos que, direta ou indiretamente, influenciaram na concretização de mais esta etapa de minha vida.

**“O lucro do nosso estudo é tornarmo-nos
melhores e mais sábios.”**

Michel de Montaigne

ROSA, Fabrina Geremias da. **A CONVERGÊNCIA DAS NORMAS CONTÁBEIS BRASILEIRAS ÀS NORMAS CONTÁBEIS INTERNACIONAIS: OS POSSÍVEIS REFLEXOS TRIBUTÁRIOS FEDERAIS.** Orientador (a): Érica Regina Preis de Oliveira. Trabalho de Conclusão do Curso de Ciências Contábeis. Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC. Criciúma – SC.

RESUMO

A Convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade às Internacionais geraram grandes dúvidas na forma de apuração dos impostos e contribuições federais, pois mesmo sendo um grande passo para a área contábil, a legislação tributária não conseguiu acompanhar esse progresso. No entanto, foi regulamentado o Regime Tributário de Transição – RTT, com o objetivo de neutralizar os impactos tributários ocorridos com a Lei nº 11.638/07 e o Controle Fiscal Contábil de Transição – FCONT. No decorrer do trabalho são analisadas as principais alterações ocorridas com a convergência das normas contábeis, os impostos incidentes sobre as contas abordadas e os seus possíveis reflexos tributários federais. No entanto, foi evidenciado que na maioria dos casos, se não fosse o RTT, poderia haver aumento ou diminuição da carga tributária, dependendo das características de cada empresa. E que, se as mesmas não possuem profissionais com profundo conhecimento na área contábil e tributária, terão que estar preparados com as consequências de suas decisões, nessa época de transição,

Palavras-chave: Normas Internacionais, Regime Tributário de Transição, Reflexos Tributários Federais.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Alterações do Ativo.....	32
Quadro 2: Alterações do Passivo.....	32

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABRASC – Associação Brasileira das Companhias Abertas

APIMEC NACIONAL – Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento de Capitais

ART – Artigo

BOVESPA – Bolsa de Valores de São Paulo

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis

CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

CVM – Comissão de Valores Mobiliários

DFC – Demonstração dos Fluxos de Caixa

DIPJ – Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica

DOAR – Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos

DVA – Demonstração do Valor Adicionado

FCONT – Controle Fiscal Contábil de Transição

FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras

IASB – *International Standards Board*

IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes

IN – Instrução Normativa

IRPJ – Imposto de Renda Pessoa Jurídica

LALUR – Livro de Apuração do Lucro Real

PIS – Programa de Financiamento Social

PL – Patrimônio Líquido

RTT – Regime Tributário de Transição

SRF – Secretaria da Receita Federal

SA – Sociedade Anônima

SUSEP – Superintendência de Seguros Privados

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
1.1 TEMA E PROBLEMA	11
1.2 OBJETIVO DA PESQUISA	12
1.3 JUSTIFICATIVA	13
1.4 METODOLOGIA.....	13
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	15
2.1 NECESSIDADES DA PADRONIZAÇÃO DAS NORMAS INTERNACIONAIS ÀS NORMAS CONTÁBEIS BRASILEIRAS	15
2.2 ÓRGÃOS REGULADORES	16
2.3 PRINCÍPIOS CONTÁBEIS	17
2.3.1 Princípio da Entidade	17
2.3.2 Princípio da Continuidade	17
2.3.3 Princípio da Oportunidade	18
2.3.4 Princípio do Registro pelo Valor Original	18
2.3.5 Princípio da Competência	20
2.3.6 Princípio da Prudência	20
2.4 PRINCIPAIS CONCEITOS TRIBUTÁRIOS FEDERAIS.....	20
2.4.1 PIS - Programa de Integração Social e COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social	21
2.4.1.1 Breve conceito.....	21
2.4.2 IRPJ – Imposto de Renda Pessoa Jurídica e CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro líquido	24
2.4.2.1 IRPJ - Breve conceito	24
2.4.2.2 CSLL - Breve conceito	26
2.5 CRIAÇÃO DO REGIME TRANSITÓRIO DE TRANSIÇÃO E O FCONT.....	27
2.6 PRINCIPAIS ALTERAÇÕES OCORRIDAS COM AS LEIS Nº 11.638/07 E 11.941/09.....	31
2.6.1 Imobilizado	33
2.6.2 Intagível	33
2.6.3 Ativo Diferido	34
2.6.4 Lucros Acumulados	35

2.6.5 Reservas de Reavaliação.....	35
2.6.6 Prêmio recebido na emissão de Debêntures / Doações e Subvenções para investimento	36
2.6.7 Ajustes de Avaliação Patrimonial	37
2.6.8 Ajuste a Valor Presente de elementos do Ativo e Passivo.....	40
2.6.9 Arrendamento Mercantil (<i>Leasing</i>).....	41
2.6.10 Redução do Valor Recuperável de Ativos (<i>Impairment</i>).....	43
2.6.11 Obrigatoriedade da elaboração da Demonstração do Valor Adicionado (DVA) pelas companhias abertas.....	44
2.6.12 Substituição da Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (DOAR) pela Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) no conjunto das Demonstrações Contábeis obrigatórias.....	45
3 OS REFLEXOS TRIBUTÁRIOS COM AS PRINCIPAIS ALTERAÇÕES OCORRIDAS COM A CONVERGÊNCIA DAS NORMAS INTERNACIONAIS ÀS BRASILEIRAS	47
3.1 PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL (PIS) E A CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS).....	47
3.1.1 Ativo Permanente.....	47
3.1.2 Ativo Diferido e Ativo Intangível	48
3.1.3 Reservas de Reavaliação.....	50
3.1.4 Prêmio recebido na emissão de Debêntures / Doações e Subvenções	51
3.1.5 Arrendamento Mercantil (<i>Leasing</i>).....	52
3.1.6 Redução do Valor Recuperável de Ativos – <i>Impairment</i>	53
3.2 IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL.....	54
3.2.1 Ativo Permanente.....	54
3.2.2 Ativo Diferido.....	56
3.2.3 Reservas de Reavaliação.....	60
3.2.4 Prêmio recebido na emissão de Debêntures / Doações e Subvenções	60
3.2.5 Arrendamento Mercantil (<i>Leasing</i>).....	64
3.2.6 Redução do Valor Recuperável de Ativos – <i>Impairment</i>	65
4 CONCLUSÃO	67
REFERÊNCIAS.....	68

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho contemplará as principais dúvidas das novas Normas Contábeis Brasileiras, visando um melhor entendimento sobre o assunto. Primeiramente, será exposto o tema e seu respectivo problema. Em seguida, será explanado o objetivo geral, os objetivos específicos da pesquisa e a justificativa do tema escolhido. E, por fim, os procedimentos metodológicos que serão utilizados para a elaboração da pesquisa.

1.1 TEMA E PROBLEMA

Com a globalização e a expansão das transações comerciais, as empresas começaram a perceber que para se obter o crescimento empresarial, muitas mudanças deveriam ocorrer principalmente no meio de divulgação das informações econômicas-financeiras para seus usuários, principalmente para aqueles que residem em um país diferente do investido ou pretendido investir.

A necessidade de se ter um padrão internacional para os Demonstrativos Contábeis foi evidente, tanto pela necessidade de se atrair investidores, como para investir em empresas estrangeiras. Isto porque muitos profissionais da área contábil sentiram dificuldades em interpretar e analisar as informações, devido ao retrabalho na conversão dos Demonstrativos Contábeis para os seus usuários oriundos de outro país.

Com isso, a Lei nº 6.404/76, que regulamentava as Normas Brasileiras de Contabilidade, foi alterada em 2007 pela lei nº 11.638, que padroniza as normas já existentes às normas internacionais de contabilidade. E em 2009 foi criada a Lei 11.941, que teve por objetivo complementar a lei nº 11.638/07.

Para que as empresas tivessem tempo para se adequar às novas normas contábeis, foi criado o CPC (Centro de Pronunciamentos Contábeis), onde são emitidos os pronunciamentos contábeis de forma controlada, com o objetivo, conforme a Resolução CFC nº 1.055/05 é:

Art. 3. [...] O estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de

produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais.

A Legislação Fiscal com o objetivo de neutralizar os impactos ocorridos com as alterações da Lei Societária em virtude da padronização internacional criou o Regime Tributário de Transição – RTT, pois as empresas aguardavam o seu posicionamento em relação à forma de cálculo dos tributos federais, já que a nova contabilidade começava a ser obrigatória a partir de 2008. Assim, a Receita Federal conseguiu postergar a sua posição em relação aos novos métodos e critérios utilizados na nova contabilidade, tornando opcional o RTT para os anos de 2008 e 2009 para não ferir os princípios da anterioridade e da irretroatividade tributária, previstos na Constituição Federal, e obrigatório até que publiquem uma Lei específica à essa situação.

Desta forma, as empresas utilizarão praticamente três contabilidades temporariamente: a Societária, para atender às novas normas, a Fiscal exigida pelo Fisco para fins de tributação, e a Fiscal com o Regime Tributário de Transição, que anula os novos procedimentos contábeis adotados a partir do ano-calendário de 2008.

Diante destes fatos, tem-se o seguinte questionamento: Quais foram os reflexos tributários federais ocorridos com a Convergência das Normas Contábeis Brasileiras às Normas Contábeis Internacionais?

1.2 OBJETIVO DA PESQUISA

Verificar os possíveis reflexos tributários federais com a Convergência das Normas Contábeis Brasileiras às Normas Contábeis Internacionais.

Para atingir o objetivo da pesquisa, faz-se necessário seguir alguns objetivos específicos:

1. Apresentar as principais mudanças que tiveram alteração na Convergência para as Normas Internacionais de Contabilidade;
2. Analisar os tributos federais que refletiram na apuração do resultado da empresa;
3. Analisar os possíveis reflexos tributários federais ocorridos com a padronização das Normas Brasileiras de Contabilidade às Normas Internacionais de Contabilidade.

1.3 JUSTIFICATIVA

Com a padronização das normas contábeis brasileiras às normas internacionais de contabilidade, muitos profissionais iniciantes e até experientes tem dificuldade em interpretar as mudanças ocorridas nos últimos anos. E por receio não acabam adotando-as, seja pelo fato do Fisco não aceitar a nova contabilidade ou no retrabalho nos ajustes efetuados no lucro para fins fiscais, estando sujeitos às punições, tanto do Conselho Federal de Contabilidade, como da Receita Federal. Os profissionais da área contábil precisam entender os conceitos, aplicar as novas normas e estarem sempre atualizados com os assuntos da área, para não perderem o seu espaço no mercado de trabalho ou deixar passar a chance de se tornarem profissionais diferenciados.

Diante do exposto, pretende-se reunir as principais informações referentes à internacionalização das normas contábeis de forma clara e objetiva. A fim de servir como material de apoio para os profissionais contábeis, estudantes e demais usuários da área contábil.

1.4 METODOLOGIA

Por se tratar de um assunto recente na área contábil, a pesquisa será realizada por meio de artigos, livros, leis e qualquer outro meio de publicação que contenha a normatização das Normas Brasileiras de Contabilidade às Normas Internacionais de Contabilidade. Logo, a pesquisa bibliográfica, conforme Santos (2004, p 27), “[...] é o conjunto de materiais escritos (gráfica ou eletronicamente) a respeito de um assunto. [...] com dados já organizados e analisados como informações e ideias prontas”.

Por se tratar de um assunto novo e com constantes publicações dos pronunciamentos contábeis, a pesquisa também será exploratória.

Explorar é tipicamente fazer a primeira aproximação de um tema e visa criar maior familiaridade em relação a um fato, fenômeno ou processo. Quase sempre se busca essa familiaridade pela prospecção de materiais que possam informar ao pesquisador a real importância do problema, o estágio em que se encontram as informações já disponíveis a respeito do assunto, [...] (SANTOS, 2004, p.25_26)

Quanto à tipologia da abordagem do problema, será uma pesquisa qualitativa. Pois a pesquisa possui comparações, interpretações e descreva várias situações no decorrer do trabalho. De acordo com Oliveira (1999, p. 117):

As pesquisas que se utilizam da abordagem qualitativa possuem a facilidade de poder descrever a complexabilidade de uma determinada hipótese ou problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos experimentados por grupos sociais, apresentar contribuições no processo de mudança, criação ou formação de opiniões de determinado grupo e permitir, em maior grau de profundidade, a interpretação das particularidades dos comportamentos ou atitudes dos indivíduos.

Para dar subsídio ao trabalho, a pesquisa será feita através de pesquisas bibliográficas e exploratórias, a fim de interpretar as particularidades do tema abordado.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Em virtude das mudanças ocorridas na Lei nº 6.404/76 que dispõe sobre as Sociedades por Ações (Lei das SA), pelas Leis 11.638/07 e 11.941/09, tem-se a necessidade de saber quais foram as principais alterações ocorridas e quais os seus prováveis reflexos tributários. Para isso será necessário conhecer a necessidade de tal alteração, os princípios que regem a contabilidade e os tributos impactados que serão explanados nos capítulos que se seguem.

2.1 NECESSIDADES DA PADRONIZAÇÃO DAS NORMAS INTERNACIONAIS ÀS NORMAS CONTÁBEIS BRASILEIRAS

Com a expansão das empresas em nível internacional, tornou-se primordial a obtenção de recursos financeiros oriundos de investidores, principalmente para as Companhias abertas que possuem suas ações na Bolsa de Valores. Logo, que para se tornar uma empresa atrativa para um investidor primeiramente deverá fazê-lo entender as informações contidas em seus Demonstrativos Financeiros de forma compreensível e comparável. Para obter a sua confiança é necessário que o usuário possa analisar as informações em qualquer país, não tendo que adaptá-la à contabilidade de sua origem.

Conforme Padoveze, Benedicto e Leite (2012, p. 09):

O processo internacional de harmonização das normas contábeis é extremamente necessário, pois:

- melhora e aumenta a transparência, a compreensão e a comparabilidade das informações divulgadas aos diferentes mercados financeiros;
- reduz custos de elaboração, divulgação e de auditoria das demonstrações financeiras;
- elimina significativamente as diferenças em resultados gerados pelo reconhecimento contábil das operações a partir de um único conjunto de normas;
- viabiliza os investimentos diretos estrangeiros e o fluxo de capitais internacional;
- facilita e simplifica o processo de consolidação das demonstrações financeiras;
- melhora a comunicação da empresa com seus investidores nacionais e estrangeiros.

Com isso, uma linguagem financeira universal é de extrema importância para a comunicação entre empresa e usuário. Para tanto, é necessário ter conhecimento na essência dos princípios contábeis que compõem as normas nacionais e internacionais.

2.2 ÓRGÃOS REGULADORES

O IASB – International Accounting Standards Board foi criado com o objetivo de padronizar as normas de contabilidade de forma universal, a fim de facilitar a análise das informações das empresas para os seus usuários em qualquer país em que estiverem.

Este órgão foi constituído, conforme Padoveze, Benedicto e Leite (2012), pelos Estados Unidos, Canadá, França, Austrália, Japão, Alemanha, México, Holanda, Irlanda e Reino Unido.

A criação do IASB teve objetivo de melhorar a estrutura técnica de formulação e validação dos novos pronunciamentos internacionais a serem emitidos pelo *iasb* com o novo nome de pronunciamentos IFRS (International Financial Reporting Standard). (AZEVEDO, 2010, p. 104)

Pode-se entender que as normas com são emitidas pela IASB, mas ao serem emitidas como padrão internacional passam a se chamar Normas da IFRS.

No Brasil os principais órgãos reguladores dos procedimentos e normas contábeis são o CFC – Conselho Federal de Contabilidade, a CVM – Comissão de Valores Imobiliários, o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes e o CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Este último criado em 2005, conforme a Resolução do CFC nº 1.055.

O CPC foi criado em 2005 para ser o único órgão a regulamentar os pronunciamentos contábeis em conformidade com as normas internacionais.

Ele é composto por dois representantes dos seguintes órgãos, conforme Padoveze, Benedicto e Leite (2009, p. 64):

1. Associação Brasileira das Companhias Abertas (Abrasca);
2. Associação dos Analistas e Profissionais de Investimentos de Mercado de Capitais (Apimec Nacional);
3. Bolsa de Valores de São Paulo (Bovespa);
4. CFC – Conselho Federal de Contabilidade;

5. Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (Fipecafi);
6. Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon).

O CPC sempre convidará representantes do:

- Banco Central do Brasil;
- Comissão de Valores Imobiliários (CVM);
- Secretaria da Receita Federal;
- Superintendência de Seguros Privados (Susep).

Essa comissão é responsável em convergir em comum acordo e interpretação, as normas da IRFS em normas contábeis brasileiras em forma de pronunciamentos. Com isso o CPC agrupa todos os órgãos interessados na Convergência das normas, centralizando os pronunciamentos em uma só entidade.

2.3 PRINCÍPIOS CONTÁBEIS

Conforme a resolução do CFC nº 1.282/10 os Princípios Fundamentais da Contabilidade passam-se a se chamar Princípios de Contabilidade.

Eles precisam ser bem compreendidos para a completa compreensão da contabilidade, assim como para a correta análise das informações contidas nos Demonstrativos Contábeis.

2.3.1 Princípio da Entidade

Esse princípio tem como objetivo deixar claro que os bens que são da empresa não podem se confundir com os dos seus donos, conforme Padoveze, Benedicto e Leite (2012, p.69) o “reconhecimento do patrimônio como objeto da qualidade, afirmando a autonomia patrimonial da entidade referente à distinção com o patrimônio de seus sócios e proprietários.”

Pois a entidade deve registrar somente os bens os quais utiliza para sua atividade a fim de demonstrar no Balanço Patrimonial a sua realidade.

2.3.2 Princípio da Continuidade

Ao se constituir uma empresa espera-se que ela exista eternamente, pois ninguém constitui uma empresa pensando em fechá-la.

Padoveze, Benedicto e Leite (2012, p.69), definem o princípio da continuidade como “vida definida ou provável da entidade deve ser considerada no ato da classificação e avaliação das mutações patrimoniais, quantitativas e qualitativas”.

Logo, pensando em sua perpetuidade a empresa analisa as informações patrimoniais tanto para aumentar o seu valor, mas também avaliando as informações que trouxeram esse resultado.

2.3.3 Princípio da Oportunidade

Esse princípio, conforme Padoveze, Benedicto e Leite (2012, p.69), têm “referência à tempestividade e integridade do registro do patrimônio e das suas mutações”.

Como por exemplo, a previsão de férias, onde a empresa já prevê que depois de 12 meses após a contratação ela terá uma despesa prevista com férias. Como essa situação já é certa que vai ocorrer, a empresa aproveita a oportunidade e já registra esse valor na conta de previsão.

Logo, sempre que for oportuno e correto, a empresa registrará as modificações de seu patrimônio.

2.3.4 Princípio do Registro pelo Valor Original

O Princípio do registro pelo valor original diz que “os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações com o mundo exterior, expressos ao valor presente e na moeda do país”. (PADOVEZE, BENEDICTO e LEITE, 2012, p.69).

Qualquer registro efetuado na entidade deverá ser feito inicialmente mediante o preço de compra contido em NF, recibo e afins. Não podendo ser efetuado mediante valor semelhante encontrado no mercado.

Art. 3º Os arts. 5º, 6º, 7º, 9º e o § 1º do art. 10, da Resolução CFC n.º 750/93, passam a vigorar com as seguintes redações:

[...]

Art. 7º O Princípio do Registro pelo Valor Original determina que os componentes do patrimônio devem ser inicialmente registrados pelos valores originais das transações, expressos em moeda nacional.

§ 1º As seguintes bases de mensuração devem ser utilizadas em graus distintos e combinadas, ao longo do tempo, de diferentes formas:

I – Custo histórico. Os ativos são registrados pelos valores pagos ou a serem pagos em caixa ou equivalentes de caixa ou pelo valor justo dos recursos que são entregues para adquiri-los na data da aquisição. Os passivos são registrados pelos valores dos recursos que foram recebidos em troca da obrigação ou, em algumas circunstâncias, pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa, os quais serão necessários para liquidar o passivo no curso normal das operações; e

II – Variação do custo histórico. Uma vez integrado ao patrimônio, os componentes patrimoniais, ativos e passivos, podem sofrer variações decorrentes dos seguintes fatores:

(a) Custo corrente. Os ativos são reconhecidos pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa, os quais teriam de ser pagos se esses ativos ou ativos equivalentes fossem adquiridos na data ou no período das demonstrações contábeis. Os passivos são reconhecidos pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa, não descontados, que seriam necessários para liquidar a obrigação na data ou no período das demonstrações contábeis;

b) Valor realizável. Os ativos são mantidos pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa, os quais poderiam ser obtidos pela venda em uma forma ordenada. Os passivos são mantidos pelos valores em caixa e equivalentes de caixa, não descontados, que se espera seriam pagos para liquidar as correspondentes obrigações no curso normal das operações da Entidade;

c) Valor presente. Os ativos são mantidos pelo valor presente, descontado do fluxo futuro de entrada líquida de caixa que se espera seja gerado pelo item no curso normal das operações da Entidade. Os passivos são mantidos pelo valor presente, descontado do fluxo futuro de saída líquida de caixa que se espera seja necessário para liquidar o passivo no curso normal das operações da Entidade;

d) Valor justo. É o valor pelo qual um ativo pode ser trocado, ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras, dispostas a isso, em uma transação sem favorecimentos; e

e) Atualização monetária. Os efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional devem ser reconhecidos nos registros contábeis mediante o ajustamento da expressão formal dos valores dos componentes patrimoniais.

§ 2º São resultantes da adoção da atualização monetária:

I – a moeda, embora aceita universalmente como medida de valor, não representa unidade constante em termos do poder aquisitivo;

II – para que a avaliação do patrimônio possa manter os valores das transações originais, é necessário atualizar sua expressão formal em moeda nacional, a fim de que permaneçam substantivamente corretos os valores dos componentes patrimoniais e, por consequência, o do Patrimônio Líquido; e

III – a atualização monetária não representa nova avaliação, mas tão somente o ajustamento dos valores originais para determinada data, mediante a aplicação de indexadores ou outros elementos aptos a traduzir a variação do poder aquisitivo da moeda nacional em um dado período".

[...]

Para seguir esse princípio faz-se necessário mensurá-lo ao longo do tempo de diferentes formas: pelo custo histórico, variação do custo histórico, custo corrente, Valor realizável, Valor presente, Valor justo e atualização monetária conforme já exposto acima no art. 3 da Resolução 1.282/10.

2.3.5 Princípio da Competência

No princípio da Competência, conforme Padoveze, Benedicto e Leite (2012, p 70), as “receitas e despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente do recebimento ao pagamento”.

Ou seja, todas as despesas e receitas devem ser registradas e confrontadas simultaneamente dentro do período em que ocorrem, não importando seu recebimento ou pagamento.

2.3.6 Princípio da Prudência

Como o próprio nome diz, os registros devem ser efetuados de forma prudente onde “entre os valores para ativos a opção será pelo menor, e para passivos será pelo maior” (Padoveze, Benedicto e Leite 2012, p 70).

Como exemplo, se a empresa está sendo processada ela deve fazer sempre uma previsão maior do que a indenização pedida. Pois se o Juiz determinar um valor maior a empresa já estará preparada para o desembolso. Mas caso a situação seja inversa, a empresa não deverá contar com essa indenização antes de recebida, pois muitas vezes acaba desembolsando esse valor em determinada ocasião contanto com esse recebimento, e o juiz pode decidir negar o pedido, e conseqüentemente, a empresa terá prejuízo.

2.4 PRINCIPAIS CONCEITOS TRIBUTÁRIOS FEDERAIS

A seguir serão abordados os principais conceitos tributários federais, com o intuito de tornar o assunto abordado, compreensível e claro. Serão tratados primeiramente o PIS e a COFINS, e em seguida, o IRPJ e a CSLL.

2.4.1 PIS - Programa de Integração Social e COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

Existem duas modalidades de apuração do PIS e da COFINS, a cumulativa e a não-cumulativa, sendo a primeira utilizada pelas empresas do Lucro Presumido e outra para as empresas do Lucro Real, conforme será explanado adiante.

A sua principal diferença, de acordo com Pêgas (2011, p.559), é que “pelo método não-cumulativo pagam as contribuições com as alíquotas de 1,65% e 7,6%, respectivamente sobre as receitas totais. Mas, estas empresas podem deduzir créditos permitidos expressamente em Lei.”

Logo, as empresas sujeitas a não-cumulatividade do PIS e da COFINS, tem direito ao crédito da tributação, podendo diminuir o valor a ser recolhido. Enquanto as do regime cumulativo não tem o direito ao crédito. A vantagem deste último será a sua alíquota, que será menor, menção da qual será tratada no item seguinte.

2.4.1.1 Breve conceito

O PIS – Programa de Integração Social pela Lei complementar 7/70, foi instituído no dia 7 de setembro de 1970 e prevê a integração do trabalhador com a empresa.

Art. 1.º - É instituído, na forma prevista nesta Lei, o Programa de Integração Social, **destinado a promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas.**

§ 1º - Para os fins desta Lei, entende-se por empresa a pessoa jurídica, nos termos da legislação do Imposto de Renda, e por empregado todo aquele assim definido pela Legislação Trabalhista. (BRASIL,1970)

Já a COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social foi criada em 1991, conforme prevê a Lei complementar nº 70:

Art. 1º Sem prejuízo da cobrança das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), **fica instituída contribuição social para financiamento da Seguridade Social,** nos termos do inciso I do art. 195 da Constituição Federal, devida pelas pessoas jurídicas inclusive as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda, **destinadas exclusivamente às despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social.**

Assim, a COFINS foi criada para ajudar o custeio nas áreas da saúde, previdência e assistência social.

Ambas as contribuições são calculadas com base no faturamento, de acordo com o disposto no art. 2º da Lei nº 9.718/98, podendo ser reduzidas em função de algumas exclusões da base de cálculo expostas no art. 3º.

As suas respectivas alíquotas em regra geral, são de 0,65% para o PIS e de 3% para a COFINS, conforme a Lei nº 9.718/98:

Art. 4º As contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP e para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS devidas pelos produtores e importadores de derivados de petróleo serão calculadas, **respectivamente, com base nas seguintes alíquotas:** (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I – 5,08% (cinco inteiros e oito centésimos por cento) e 23,44% (vinte inteiros e quarenta e quatro centésimos por cento), incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Lei nº 11.051, de 2004)

II – 4,21% (quatro inteiros e vinte e um centésimos por cento) e 19,42% (dezenove inteiros e quarenta e dois centésimos por cento), incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de óleo diesel e suas correntes; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Lei nº 11.051, de 2004)

III - 10,2% (dez inteiros e dois décimos por cento) e 47,4% (quarenta e sete inteiros e quatro décimos por cento) incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e de gás natural; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004) (Vide Lei nº 11.051, de 2004)

IV – sessenta e cinco centésimos por cento e três por cento incidentes sobre a receita bruta decorrente das demais atividades.(Incluído pela Lei nº 9.990, de 2000)

E em 2002 foi instituída a Lei nº 10.637 que disciplina a não – cumulatividade para o PIS, e que, como o regime cumulativo, também incide sobre o faturamento, que, nesse regime, é entendido como a totalidade de receitas da empresa, e em regra geral, a alíquota será de 1,65%.

Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 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.

§ 2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

[...]

Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art.

1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento).

§ 1º Excetua-se do disposto no caput a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas:
[...]

A não-cumulatividade é prevista apenas para as empresas do Lucro Real, pois, para as demais situações, conforme previsto na Lei 10.637/02, não é possível aplicá-la:

Art. 8º Permanecem sujeitas às normas da legislação da contribuição para o PIS/Pasep, vigentes anteriormente a esta Lei, **não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 6º:**

I – as pessoas jurídicas referidas nos §§ 6º, 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998 (parágrafos introduzidos pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001), e Lei nº 7.102, de 20 de junho de 1983;

II – as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado;

III – as pessoas jurídicas optantes pelo Simples;

IV – as pessoas jurídicas imunes a impostos;

V – os órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, e as fundações cuja criação tenha sido autorizada por lei, referidas no art. 61 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição de 1988;

VI - (VETADO)

VII – as receitas decorrentes das operações:

b) sujeitas à substituição tributária da contribuição para o PIS/Pasep;

c) referidas no art. 5º da Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998;

VIII - as receitas decorrentes de prestação de serviços de telecomunicações;

X - as sociedades cooperativas;

XI - as receitas decorrentes de prestação de serviços das empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens.

Logo, conforme acima transcrito, as empresas do Lucro Presumido terão a incidência da cumulatividade do PIS.

Em 2003 foi instituída a Lei nº 10.833 que disciplina a não-cumulatividade para o COFINS, com base no faturamento mensal, assim considerada a totalidade de sua receita bruta, nos termos do seu art. 1º, e a sua alíquota será de 7,6%, como está disposto em seu art. 2º.

Dessa forma, as empresas do Lucro Real terão a incidência da não-cumulatividade, e as do Lucro Presumido estarão sujeitas à cumulatividade do PIS e da COFINS.

Essas informações se fazem necessárias, para que assim a interpretação dos reflexos tributários seja melhor compreendida.

2.4.2 IRPJ – Imposto de Renda Pessoa Jurídica e CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro líquido

Esse tópico visa apenas abordar as empresas tributadas pelo Lucro Real e Presumido, por tanto, serão explanadas as suas principais características, como a base de cálculo e a alíquota da apuração de ambas. Para que, assim, possa ser compreendido com maior facilidade os possíveis reflexos tributários com a Convergência das Normas Internacionais.

2.4.2.1 IRPJ - Breve conceito

O Regulamento do Imposto de Renda é disciplinado pelo Decreto nº 3.000/99, que dispõe sobre sua tributação, fiscalização, arrecadação e administração.

Art. 219. **A base de cálculo do imposto**, determinada segundo a lei vigente na data de ocorrência do fato gerador, **é o lucro real (Subtítulo III), presumido (Subtítulo IV) ou arbitrado (Subtítulo V), correspondente ao período de apuração** (Lei nº 5.172, de 1966, arts. 44, 104 e 144, Lei nº 8.981, de 1995, art. 26, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º).

Parágrafo único. Integram a base de cálculo todos os ganhos e rendimentos de capital, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio que, pela sua finalidade, tenha os mesmos efeitos do previsto na norma específica de incidência do imposto (Lei nº 7.450, de 1985, art. 51, Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, § 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 25, inciso II, e 27, inciso II).

Dessa forma, a base de cálculo para o IRPJ será determinada pelo lucro real, presumido ou arbitrado.

O RIR/99 determina, conforme o seu art. 247, que o “lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto.”

E estão obrigadas a apuração do Lucro Real, conforme a Lei nº 9718/98:

Art. 14. Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas:

~~I - cuja receita total, no ano-calendário anterior, seja superior ao limite de R\$ 24.000.000,00 (vinte e quatro milhões de reais), ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a doze meses;~~

I - cuja receita total, no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses;
(Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

II - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;

III - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;

IV - que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;

V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996;

VI - que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*).

~~VII - que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio. (Incluído pela Medida Provisória nº 472, de 2009)~~

VII - que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio. (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

Para terem o direito de tributarem seu lucro pelo Lucro Presumido, as pessoas jurídicas devem se enquadrar no disposto do art. 13 da Lei nº 9.718/98, *in verbis*:

Art. 13. **A pessoa jurídica cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou a R\$ 4.000.000,00 (quatro milhões de reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido.** (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 1º A opção pela tributação com base no lucro presumido será definitiva em relação a todo o ano-calendário.

§ 2º Relativamente aos limites estabelecidos neste artigo, a receita bruta auferida no ano anterior será considerada segundo o regime de competência ou de caixa, observado o critério adotado pela pessoa jurídica, caso tenha, naquele ano, optado pela tributação com base no lucro presumido.

O Lucro Presumido terá sua base de cálculo conforme transcrito abaixo:

Art. 518. A base de cálculo do imposto e do adicional (541 e 542), em cada trimestre, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida no período de apuração, observado o que dispõe o § 7º do art. 240 e demais disposições deste Subtítulo (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 25, e inciso I).

Art. 519. Para efeitos do disposto no artigo anterior, considera-se receita bruta a definida no art. 224 e seu parágrafo único.

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, § 1º):

I - um inteiro e seis décimos por cento, para atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

II - dezesseis por cento para a atividade de prestação de serviço de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no **caput**;

III - trinta e dois por cento, para as atividades de:

[...]

(RIR 99)

Logo, base de cálculo do Lucro Presumido será definida de acordo os percentuais fixados na Lei acima transcrita, conforme a sua atividade, sobre a receita bruta e as deduções e demais adições encontradas no RIR/99.

Assim, sobre a base de cálculo do Lucro Presumido ou do Real, será aplicada a alíquota de 15%:

Art. 541. A pessoa jurídica, seja comercial ou civil o seu objeto, pagará o imposto à alíquota de quinze por cento sobre o lucro real, presumido ou arbitrado, apurado de conformidade com este Decreto (Lei nº 9.249, de 1995, art. 3º). (RIR 99)

Essas informações se fazem necessárias, para que assim, a interpretação dos reflexos tributários seja melhor compreendida no decorrer do capítulo 3.

2.4.2.2 CSLL - Breve conceito

A CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido foi instituída pela Lei nº 7.689/88, no dia 15 de dezembro, com o intuito de financiar a seguridade social, conforme prevê o seu art. 1º, e será recolhida mediante o lucro auferido das pessoas jurídicas.

A sua base de cálculo e a sua respectiva alíquota, estão dispostas nos arts. 2º e 3º, respectivamente, da Lei nº 7.689/88, conforme transcrito abaixo:

Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

[...]

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela

[...]

Art. 3º A alíquota da contribuição é de:

I – 15% (quinze por cento), no caso das pessoas jurídicas de seguros privados, das de capitalização e das referidas nos incisos I a VII, IX e X do § 1º do art. 1º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001; e
II – 9% (nove por cento), no caso das demais pessoas jurídicas.

Logo, a base de cálculo será definida pelo resultado contábil do exercício, com as devidas adições e exclusões definidas pela legislação fiscal, e sua alíquota como regra geral, será de 9%.

2.5 CRIAÇÃO DO REGIME TRANSITÓRIO DE TRANSIÇÃO E O FCONT

A Lei nº 11.638/07 que altera a Lei 6.404/76 (Lei das Sociedades por Ações), que visa aproximar as Normas Brasileiras de Contabilidade às Normas Internacionais, foi publicada de forma defasada, pois muitas normas internacionais haviam se modificado desde o Projeto de Lei nº 3.741/00 que regulamentava a aprovação dessa lei. Conforme a Lei nº 11.638/07:

Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.
[...]

§ 7º Os lançamentos de ajuste efetuados exclusivamente para harmonização de normas contábeis, nos termos do § 2º deste artigo, e as demonstrações e apurações com eles elaboradas não poderão ser base de incidência de impostos e contribuições nem ter quaisquer outros efeitos tributários.”

E mesmo com a redação da citada Lei afirmando que a harmonização contábil não interferiria na incidência dos impostos e contribuições, ainda havia, conforme Ludícibus et al (2010, p. 320), “desconforto no mercado quanto à efetiva neutralidade tributária da Lei.” Com isso, foi editada a Medida Provisória 449/08, a fim de corrigir as distorções encontradas na Lei nº 11.638/07, e instituir a neutralização fiscal, através da criação do Regime Tributário de Transição (RTT), transformando-se na Lei 11.941/09.

A neutralidade fiscal fica evidenciada e regulamentada na Lei nº 11.941/09, como já citado, conforme em seu artigo abaixo:

Art. 15. Fica instituído o Regime Tributário de Transição – RTT de apuração do lucro real, que trata dos ajustes tributários decorrentes dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei.

§ 1º O RTT vigorará até a entrada em vigor de lei que discipline os efeitos tributários dos novos métodos e critérios contábeis, buscando a neutralidade tributária.

§ 2º Nos anos-calendário **de 2008 e 2009, o RTT será optativo**, observado o seguinte:

I – a opção aplicar-se-á ao **biênio 2008-2009**, vedada a aplicação do regime em um único ano-calendário;

II – a opção a que se refere o inciso I deste parágrafo deverá ser manifestada, de forma irrevogável, **na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica 2009**;

III – no caso de apuração pelo lucro real trimestral dos trimestres já transcorridos do ano-calendário de 2008, a eventual diferença entre o valor do imposto devido com base na opção pelo RTT e o valor antes apurado deverá ser **compensada ou recolhida até o último dia útil do primeiro mês subsequente ao de publicação desta Lei**, conforme o caso;

IV – na hipótese de início de atividades no ano-calendário de 2009, a opção deverá ser manifestada, de forma irrevogável, na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica 2010.

§ 3º Observado o prazo estabelecido no § 1º deste artigo, o RTT será obrigatório a partir do ano-calendário de 2010, **inclusive para a apuração do imposto sobre a renda com base no lucro presumido ou arbitrado**, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS.

Percebe-se também que a opção pelo RTT é optativa para o ano de 2008 e 2009, podendo ou não ser utilizado pelas empresas. Portanto, conforme Pêgas (2011), para esse anos existiram dois tipos de apuração: 1ª onde as empresas optaram pelo RTT neutralizando os efeitos tributários, e a 2ª opção, onde as empresas não optaram por neutralizar os efeitos tributários, passando a partir de 2008 considerar as novas normas societárias, também para fins fiscais. Assim, a empresa que optar pelo RTT no biênio de 2008-2009, não poderá desfazer essa opção. E para aquelas empresas que possuem Lucro Real Trimestral que optaram pelo RTT, deveriam compensar ou recolher a diferença do valor apurado até o último dia do mês subsequente ao da publicação desta lei. E para aquelas empresas que iniciem suas atividades no ano de 2009 devem optar obrigatoriamente pelo RTT, na DIPJ de 2010. Essa opção passa a ser obrigatória no ano de 2010 para as empresas tributadas pelo Lucro Real, Presumido ou Arbitrado.

A Lei 11.941/09 prevê em seu art. 16, que as alterações contábeis introduzidas pela Lei nº 11.638/07 que modifiquem o reconhecimento das receitas, custos e despesas que fazem parte da definição do Lucro Líquido do Exercício, não

terão efeitos para fins tributários para as empresas optantes para o RTT, sendo necessário utilizar os métodos utilizados até 31 de dezembro de 2007.

E conforme prevê a Lei nº 11.941/09:

Art. 17. Na ocorrência de disposições da lei tributária que conduzam ou incentivem a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes daqueles determinados pela Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, com as alterações da Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e dos arts. 37 e 38 desta Lei, e pelas normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e demais órgãos reguladores, a pessoa jurídica sujeita ao RTT deverá realizar o seguinte procedimento:
[...]

§ 2º **A pessoa jurídica sujeita ao RTT, desde que observe as normas constantes deste Capítulo, fica dispensada de realizar, em sua escrituração comercial, qualquer procedimento contábil determinado pela legislação tributária que altere os saldos das contas patrimoniais ou de resultado quando em desacordo com:**

I – os métodos e critérios estabelecidos pela Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, alterada pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei; ou

II – as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, no uso da competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e pelos demais órgãos reguladores.

Dessa forma, as empresas optantes pelo RTT não são obrigadas a escriturar os lançamentos contábeis de acordo com a lei tributária, e sim de acordo com as novas adaptações introduzidas pelas Leis 11.638/07 e 11.941/09 na lei societária.

A Receita Federal do Brasil publicou a Instrução Normativa nº 949/09, com o objetivo de regulamentar o RTT e criar o Controle Fiscal Contábil de Transição (FCONT).

Na IN nº 949/09, regulamentou o RTT conforme dispositivos abaixo:

Art. 1º As pessoas jurídicas sujeitas ao Regime Tributário de Transição (RTT), instituído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, devem observar as disposições desta Instrução Normativa.

Art. 2º **As alterações introduzidas pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 da Lei nº 11.941, de 2009, que modifiquem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na escrituração contábil, para apuração do lucro líquido do exercício definido no art. 191 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, 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 de dezembro de 2007.**

Parágrafo único. Aplica-se o disposto no caput às normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM), com base na competência regulamentar conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 1976, e pelos demais órgãos reguladores que visem alinhar a legislação específica com os padrões internacionais de contabilidade.

Art. 3º A pessoa jurídica sujeita ao RTT, para reverter o efeito da utilização de métodos e critérios contábeis diferentes daqueles previstos na legislação tributária, baseada nos critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, nos termos do art. 2º, deverá:

I – utilizar os métodos e critérios da legislação societária para apurar, em sua escrituração contábil, o resultado do período antes do Imposto sobre a Renda, deduzido das participações;

II – utilizar os métodos e critérios contábeis aplicáveis à legislação tributária, a que se refere o art. 2º, para apurar o resultado do período, para fins fiscais;

III – **determinar a diferença entre os valores apurados nos incisos I e II;**
e

IV – ajustar, exclusivamente no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), o resultado do período, apurado nos termos do inciso I, pela diferença apurada no inciso III.

§ 1º Para a realização do ajuste específico, de que trata o inciso IV do caput, deverá ser mantido o controle definido nos arts. 7º a 9º.

§ 2º O ajuste específico no LALUR, referido no inciso IV, não dispensa a realização dos demais ajustes de adição e exclusão, prescritos ou autorizados pela legislação tributária em vigor, para apuração da base de cálculo do imposto.

§ 3º Os demais ajustes a que se refere o § 2º devem ser realizados com base nos valores mantidos nos registros do controle previsto nos arts. 7º a 9º.

Desse modo, as empresas deverão continuar a apurar seus resultados conforme as normas vigentes até 31/12/2007 conforme prevê também o art.16 da Lei nº 11.941/09, já mencionado. E para reverter os efeitos da lei societária, para fins de apurações dos impostos e contribuições, deverão apurar duas vezes o seu resultado, uma mediante aos novos padrões contábeis, e a outra conforme prevê a legislação tributária. Podendo assim ser verificado a diferença entre ambas e ajustá-la ao Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR). Deixando claro que esse ajuste não dispensa as demais adições e exclusões previstas pela legislação tributária.

Referente à criação do Controle Fiscal Contábil de Transição (FCONT), a IN 949/09 determina que:

Art. 7º Fica instituído o Controle Fiscal Contábil de Transição (FCONT) para fins de registros auxiliares previstos no inciso II do § 2º do art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, destinado obrigatória e exclusivamente às pessoas jurídicas sujeitas cumulativamente ao lucro real e ao RTT.

Art. 8º O FCONT é uma escrituração, das contas patrimoniais e de resultado, em partidas dobradas, que considera os métodos e critérios contábeis aplicados pela legislação tributária, nos termos do art. 2º.

§ 1º A utilização do FCONT é necessária à realização dos ajustes previstos no inciso IV do art. 3º, não podendo ser substituído por qualquer outro controle ou memória de cálculo.

[...]

§ 4º A elaboração do FCONT é obrigatória, mesmo no caso de não existir lançamento com base em métodos e critérios diferentes daqueles prescritos pela legislação tributária, baseada nos critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, nos termos do art. 2º. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.139, de 28 de março de 2011)

Logo, a elaboração do FCONT consiste em escriturar digitalmente os lançamentos das contas patrimoniais, que interferiram na apuração do resultado da entidade, a fim de reverter os efeitos societários das novas normas aplicando os métodos e critérios permitidos pela legislação tributária.

No próximo item, serão explanadas as principais mudanças ocorridas com a convergência das normas contábeis brasileiras às normas contábeis internacionais.

2.6 PRINCIPAIS ALTERAÇÕES OCORRIDAS COM AS LEIS Nº 11.638/07 E 11.941/09

A Lei nº 6.404/76 sofreu várias alterações com as Leis 11.638/07 e a 11.941/09 no que se refere à forma de apresentação das Demonstrações Contábeis para poder se adequar as normas Internacionais de Contabilidade, para que assim às empresas nacionais se tornem mais competitivas a nível internacional. A seguir serão apresentadas as principais contas do balanço Patrimonial que sofreram alterações no Ativo e Passivo.

No Ativo a primeira modificação na classificação dos grupos ocorreu com a Lei nº 11.638/07 que inclui ao Ativo Permanente a conta Intangível e alterou a descrição da conta do Ativo Imobilizado para Imobilizado e a do Ativo Diferido para Diferido. Em 2009, com a Lei nº 11.941, o ativo passou a ter apenas dois subgrupos: Circulante e Não Circulante (Realizável a Longo Prazo, Investimentos, Imobilizado e Intangível).

Quadro 1: Alterações do Ativo

Lei 6.404/76	Lei 11.638/07	Lei 11.941/09
Ativo Circulante	Ativo Circulante	Ativo Circulante
Realizável a Longo Prazo	Realizável a Longo Prazo	Ativo Não-Circulante:
Ativo Permanente : Investimento, Ativo Imobilizado e Ativo Diferido	Ativo Permanente: Investimento, Imobilizado, Intangível e Diferido	Ativo Realizável a Longo Prazo, Investimento, Imobilizado, Intangível

Fonte: Adaptado de Azevedo (2010).

Com isso, percebe-se que a Lei nº 11.941/09 fez com que o grupo Realizável a Longo Prazo passou a ser um subgrupo do Ativo Não Circulante, e que o Ativo Permanente e o seu subgrupo Diferido foram excluídos, sendo os seus demais subgrupos reclassificados para o novo grupo.

O Passivo e o Patrimônio Líquido também tiveram sua primeira modificação com a Lei nº 11.638/07 que alterou o grupo do Patrimônio Líquido, que antes era dividido em Capital Social, Reservas de Capital, Reservas de Reavaliação, Reservas de Lucros e Lucros ou Prejuízos Acumulados. E agora passou a ser dividido em Capital Social, Reservas de Capital, Ajustes de Avaliação Patrimonial, Reservas de Lucros, Ações em Tesouraria e Prejuízos Acumulados.

Quadro 2: Alterações do Passivo

Lei 6.404/76	Lei 11.638/07	Lei 11.941/09
Passivo Circulante	Passivo Circulante	Passivo Circulante
Passivo Exigível a Longo Prazo	Passivo Exigível a Longo Prazo	Passivo Não - Circulante
Resultados de Exercícios Futuros	Resultados de Exercícios Futuros	Patrimônio Líquido: Capital Social, Reservas de Capital, Ajustes de Avaliação Patrimonial, Reservas de Lucros, Ações em Tesouraria e Prejuízos Acumulados
Patrimônio Líquido: Capital Social, Reservas de Capital, Reservas de Reavaliação, Reservas de Lucros, e Lucros ou Prejuízos Acumulados	Patrimônio Líquido: Capital Social, Reservas de Capital, Ajustes de Avaliação Patrimonial, Reservas de Lucros, Ações em Tesouraria e Prejuízos Acumulados	

Fonte: Adaptado de Azevedo (2010).

Como pode ser acompanhado no quadro acima, o subgrupo Reservas de Reavaliação e Lucros ou Prejuízos Acumulados que agora passa a se chamar apenas de Prejuízos Acumulados, foram extintos do Patrimônio Líquido.

A eliminação da **Reserva de Reavaliação** fez com que as empresas tivessem como opção manter os saldos até sua efetiva realização ou estornar os saldos encontrados no exercício de 2008.

A seguir serão explanadas as contas patrimoniais que tiveram alteração.

2.6.1 Imobilizado

Conforme a redação dada pela Lei nº 11.638/07, somente os bens corpóreos serão registrados nessa conta, inclusive os Leasings que serão tratados no item 2.5.9.

Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:

[...]

IV – no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto **bens corpóreos** destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, **inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens.** (BRASIL, 2007)

Antes dessa Lei entrar em vigor a Lei nº 6.404/76 apresentava a seguinte redação:

IV – no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial.

Com isso observa-se que com a nova redação, o Imobilizado passa a ter somente bens corpóreos o que não era claro na redação anterior, e que mesmo a empresa tendo em seu poder um bem de terceiros poderá utilizá-lo com os mesmos benefícios contidos para os bens próprios.

2.6.2 Intangível

A Lei 11.638/07 inclui ao Ativo Permanente o Ativo Intangível, que passa a classificar os bens incorpóreos da empresa nesta nova conta, e que foi reclassificado para o Ativo Não-Circulante pela Lei 11.941/09

Só que para se considerar um ativo intangível, conforme o CPC04 (2008) deverá ser analisado três pontos para reconhecê-lo: a identificação, o controle e geração de benefícios futuros.

Conforme Ludícibus et al (2010), para se fazer a identificação do intangível ele deverá ser separável da entidade, podendo ser trocado, licenciado, vendido ou então que representem um direito legal (como exemplo marcas e patentes), para que assim possa ser diferenciado do Goodwill que não é identificável.

2.6.3 Ativo Diferido

O Ativo Diferido era classificado como “as despesas pré-operacionais e os gastos de reestruturação que contribuirão, efetivamente, para o aumento do resultado de mais de um exercício social e que não configurem tão somente uma redução de custos ou acréscimo na eficiência operacional”. (BRASIL, 2007)

Nessa conta era possível lançar todos os gastos de implantação, despesas pré-operacionais, gastos de implementação de sistemas e métodos. Essas contas se faziam necessárias para que a empresa não tivesse despesas superiores às receitas, por isso eram amortizadas mensalmente.

Com a nova alteração feita pela Lei 11.941/09, esse grupo foi extinto, mas a lei ainda permite que, caso algumas contas não possam ser alocadas em outro grupo, os saldos remanescentes continuarão a ser amortizados.

Art. 299-A O saldo existente em 31 de dezembro de 2008 no ativo diferido que, pela sua natureza, não puder ser alocado a outro grupo de contas, poderá permanecer no ativo sob essa classificação até sua completa amortização, sujeito à análise sobre a recuperação de que trata o § 3º do art. 183 desta Lei.

De forma geral todos as despesas ocorridas que antes eram classificadas no Ativo Diferido, poderão ser lançadas diretamente no resultado do exercício pois não atendem ao conceito de Ativo. Exceto se essas despesas se alocarem ao custo de um determinado imobilizado conforme o pronunciamento técnico do CPC 27.

Os valores contidos no antigo Ativo Diferido eram amortizados em um prazo não superior a dez anos conforme a Lei 6.404/76

Art. 183 [...] em prazo não superior a 10 (dez) anos, a partir do início da operação normal ou do exercício em que passem a ser usufruídos os benefícios deles decorrentes, devendo ser registrada a perda do capital aplicado quando abandonados os empreendimentos ou atividades a que se desativam, ou comprovado que essas atividades não poderão produzir resultados suficientes para amortizá-los.

Conforme a Lei 11.941/09, que extinguiu o Ativo Diferido, as suas respectivas contas deverão ser alocadas em outro grupo do Balanço Patrimonial, ou mantidos nesse grupo até o término da amortização ou baixados contra lucros ou prejuízos acumulados.

2.6.4 Lucros Acumulados

Referente à extinção do grupo Lucros Acumulados, Iudícibus et al (2010, p.363), afirma que:

“A partir da vigência da Lei nº 11.638/07 foi extinta a possibilidade de manutenção e apresentação de saldos a título de Lucros Acumulados no Balanço Patrimonial, mas apenas para o caso das sociedades por ações, o que não significa que a referida conta deverá ser eliminada dos planos de contas dessas entidades.”

Nos casos em que a empresa é S.A, os Lucros Acumulados deverão ser destinados conforme instituir a entidade (distribuições de dividendos ou constituição de reservas de lucros). E, na Sociedade Ltda, esta conta permanecerá, conforme a Resolução do CFC nº 1.159, item 47, dispõe que “é válido ressaltar, todavia, que a não-manutenção de saldo positivo nessa conta só pode ser exigida para as sociedades por ações, e não às demais sociedades e entidades de forma geral.”

Dessa forma, todas as sociedades, exceto às por ações, poderão permanecer com saldos positivos nessa conta, mas a Resolução do CFC nº 1.159, no item 50, complementa que para o plano de contas, ela permanecerá independentemente do tipo de sociedade, “haja vista que o seu uso continuará sendo feito para receber o registro do resultado do exercício, bem com as suas várias formas de destinações (constituição de reservas, distribuição de lucros ou dividendos, etc.)”.

Como se trata do resultado do exercício, essa conta não sofrerá qualquer impacto tributário, nem no Lucro Real como o Presumido.

2.6.5 Reservas de Reavaliação

A conta Reserva de Reavaliação foi extinta do Patrimônio Líquido com a Lei nº 11.638/07, e conforme o seu art. 6º, “os saldos existentes nas reservas de reavaliação deverão ser mantidos até a sua efetiva realização ou estornados até o final do exercício social em que esta Lei entrar em vigor”.

Dessa forma as empresas poderiam escolher o que fazer com os saldos da conta Reserva de Reavaliações que, conforme Azevedo (2010, p. 393)

“[...] deverão ser realizados de acordo com as regras atuais (no caso das companhias abertas, nos termos da Deliberação da CVM nº 183) ou de estornarem esses saldos até o final do exercício social em que a lei entrou em vigor, ou seja, até o final do exercício de 2008”.

Logo, dependendo da escolha da companhia, ocorrerá ou não algum reflexo tributário, o que será visto no capítulo 3.

2.6.6 Prêmio recebido na emissão de Debêntures / Doações e Subvenções para investimento

Ainda no que se refere, às mudanças ocorridas com as reservas, a Lei 11.638/07 alterou a Lei 6.404/76 impossibilitando o lançamento dos Prêmios Recebidos na Emissão de Debêntures e das Doações e Subvenções para investimento, excluindo suas contas do PL.

Art. 182. A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.

§ 1º Serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem:

a) a contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal e a parte do preço de emissão das ações sem valor nominal que ultrapassar a importância destinada à formação do capital social, inclusive nos casos de conversão em ações de debêntures ou partes beneficiárias;

b) o produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;

~~c) o prêmio recebido na emissão de debêntures;~~

~~d) as doações e as subvenções para investimento.~~

c) (revogada); (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007) (Revogado pela Lei nº 11.638, de 2007)

d) (revogada). (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007) (Revogado pela Lei nº 11.638, de 2007)

O Prêmio recebido na Emissão de Debêntures passa a ser lançado no Passivo para que seja apropriado ao resultado com contrapartida a despesas financeiras conforme sua vigência.

E as Doações e Subvenções passam a ser obrigatório o seu registro no resultado do exercício e posteriormente lançado na Reserva de Lucros- Incentivos Fiscais, mas conforme o CPC 07 (2008, p.06) “Enquanto não atendidos os requisitos para reconhecimento da receita com subvenção na demonstração do resultado, a contrapartida da subvenção governamental registrada no ativo deve ser feita em conta específica do passivo”.

Ou seja, enquanto não for provável a realização das condições estabelecidas para o recebimento da Doação/Subvenção, deverá ser lançado no Ativo com contrapartida no Passivo, pois ainda tem uma obrigação com a entidade governamental. Quando não existir mais nenhuma incerteza sobre a realização da obrigação, esses saldos deverão ser transferidos conforme o regime de competência para a conta de Resultado.

Art. 195-A. A assembléia geral poderá, por proposta dos órgãos de administração, destinar para a reserva de incentivos fiscais a parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, que poderá ser excluída da base de cálculo do dividendo obrigatório (inciso I do caput do art. 202 desta Lei). (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007).

A empresa poderá também destinar parte de seu lucro referente à receita das Doações/Subvenções governamentais para a conta de reserva de Incentivos Fiscais, podendo excluir esse valor da base de cálculo dos dividendos.

2.6.7 Ajustes de Avaliação Patrimonial

A conta de Ajustes de Avaliação Patrimonial foi inserida pela Lei nº 11.638/07, fazendo parte do Patrimônio Líquido. Essa conta foi criada, conforme Azevedo (2010), para serem lançadas as contrapartidas dos aumentos e diminuições dos valores do ativo e passivo.

Art. 182. A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.

[...]

§ 3º **Serão classificadas como ajustes de avaliação patrimonial, enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência, as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuídos a elementos do ativo e do passivo, em decorrência da sua avaliação a valor justo,** nos casos previstos nesta Lei ou, em normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 desta Lei. (BRASIL, 1976)

Para tanto, faz-se necessário entender o que é valor justo. Conforme Almeida (2010, p.38), “o valor justo é o valor pelo qual um ativo pode ser trocado ou um passivo liquidado, entre partes informadas e voluntárias, em uma transação em

bases comutativas.” Ou seja, as partes relacionadas devem ser independentes e terem conhecimento do mercado. E conforme o CPC 28:

AG69 - Subjacente à definição de valor justo está o pressuposto de que a entidade é uma continuidade sem qualquer intenção ou necessidade de liquidar, reduzir materialmente a escala das suas operações ou empreender a transação em condições adversas. **O valor justo não é, por isso, a quantia que a entidade receberia ou pagaria em transação forçada, em liquidação involuntária ou em venda desesperada.** Contudo, o valor justo reflete a qualidade de crédito do instrumento.

AG71 – [...] **O valor justo é definido em termos de preço acordados por comprador de boa-fé e vendedor de boa-fé em transação em que não existe relacionamento entre as partes.** O objetivo de determinar o valor justo de instrumento financeiro que seja negociado em mercado ativo é chegar a um preço mediante o qual a transação poderia ocorrer na data das demonstrações contábeis em relação a esse instrumento [...]. **A existência de cotações de preços publicadas em mercado ativo é a melhor evidência do valor justo e quando elas existem são usadas para medir o ativo financeiro ou o passivo financeiro.**

AG72 – [...] se a entidade puder demonstrar que o último preço de transação não corresponde ao valor justo (por exemplo, **porque refletia a quantia que a entidade receberia ou pagaria em transação forçada,** em liquidação involuntária ou em venda desesperada), esse preço é ajustado.

Dessa forma, o valor justo representa uma provável venda baseada no valor de mercado, não em uma venda forçada (liquidação involuntária, ou em uma venda urgente), onde provavelmente o valor seria inferior ao justo, o de mercado.

E conforme a nova redação da Lei 6.404/76, pela 11.638/07 e 11.941/09, o ativo e o passivo serão avaliados respectivamente:

Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

I - as aplicações em instrumentos financeiros, inclusive derivativos, e em direitos e títulos de créditos, **classificados no ativo circulante ou no realizável a longo prazo:**

a) pelo seu valor justo, quando se tratar de aplicações destinadas à negociação ou disponíveis para venda; e

b) pelo valor de custo de aquisição ou valor de emissão, atualizado conforme disposições legais ou contratuais, ajustado ao valor provável de realização, quando este for inferior, no caso das demais aplicações e os direitos e títulos de crédito; [...]

§ 1º Para efeitos do disposto neste artigo, **considera-se valor justo:**

a) das matérias-primas e dos bens em almoxarifado, o preço pelo qual possam ser repostos, mediante compra no mercado;

b) dos bens ou direitos destinados à venda, o preço líquido de realização mediante venda no mercado, deduzidos os impostos e demais despesas necessárias para a venda, e a margem de lucro;

c) dos investimentos, o valor líquido pelo qual possam ser alienados a terceiros.

d) dos instrumentos financeiros, o valor que pode se obter em um mercado ativo, decorrente de transação não compulsória realizada entre partes independentes; e, na ausência de um mercado ativo para um determinado instrumento financeiro:

E no passivo:

Art. 184. No balanço, os elementos do passivo serão avaliados de acordo com os seguintes critérios:

[...]

III – as obrigações, os encargos e os riscos classificados no passivo não **circulante serão ajustados ao seu valor presente**, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante.

Logo, o ajuste a valor justo será feito apenas na avaliação do ativo circulante e no não circulante. E conforme Ludícibus et al (2010, p. 350):

Cabe salientar que a conta de Ajustes de Avaliação Patrimonial **não corresponde a uma conta de reserva**, uma vez que seus valores não transitaram pelo resultado. Sendo assim, ela não deverá ser considerada quando do cálculo do limite referente à proporção das reservas de lucros em relação ao capital.

Como regra geral, **os valores registrados nessa conta deverão ser transferidos para o resultado do exercício à medida que os ativos e passivos forem sendo realizados.**

Assim, a conta de Ajustes de Avaliação Patrimonial não se trata de uma conta de reserva de capital e sim no ganho a ser apropriado como receita financeira no momento em que ocorrer.

Por não gerar nenhum crédito de PIS ou COFINS e não fazer parte da base de cálculo dessas contribuições, nenhum impacto tributário ocorre com a sua criação.

O mesmo ocorre com o IRPJ e a CSLL, que por não gerar nenhuma receita ou despesa no período, não interfere nos seus resultados.

2.6.8 Ajuste a Valor Presente de elementos do Ativo e Passivo

O Ajuste a Valor Presente, conforme o CPC 12, item 9:

Ativos e passivos monetários com juros implícitos ou explícitos embutidos devem ser mensurados pelo seu valor presente quando do seu reconhecimento inicial, **por ser este o valor de custo original dentro da filosofia de valor justo (fair value)**. Por isso, quando aplicável, o custo de ativos não monetários deve ser ajustado em contrapartida; ou então a conta de receita, despesa ou outra conforme a situação. A esse respeito, uma vez ajustado o item não monetário, **não deve mais ser submetido a ajustes subsequentes no que respeita à figura de juros embutidos**. Ressalte-se que nem todo ativo ou passivo não-monetário está sujeito ao efeito do ajuste a valor presente; por exemplo, um item não monetário que, pela sua natureza, não está sujeito ao ajuste a valor presente é o adiantamento em dinheiro para recebimento ou pagamento em bens e serviços.

Dessa forma o ajuste a valor presente é o valor do ativo ou passivo sem nenhum juro embutido nesse valor, ou seja, é o valor justo. Devendo ser revertidos de acordo com o CPC 12, as diferenças (juros) para receitas ou despesas financeiras (ou operacional conforme a atividade da entidade), devendo ser apropriadas pelo regime de competência e não no momento em que ocorrem. Exemplo: Se a empresa vender R\$ 1.000,00 uma determinada mercadoria a vista no mês de maio, esse será o seu valor presente. Porém se vender a mesma mercadoria para sessenta dias (30/05 e 30/06), essa passará a valer R\$ 1.100,00. Esse valor seria contabilizado diretamente como receita de vendas, com contrapartida nas duplicatas a receber. E, deverá ser lançada também a provisão do ajuste a valor presente (reduzora de duplicatas a receber), no valor de R\$ 100,00, com contrapartida em ajuste a valor presente (reduzora de receita). Supondo que foi embutido R\$ 50,00 por mês, no final do mês de maio (30/05) será debitado 50,00 da conta reduzora de duplicatas a receber, com contrapartida na conta reduzora de receita.

Assim, a receita que tinha juros embutidos no seu total e que antes era contabilizada todo o seu valor diretamente no resultado, passou a ter que evidenciar, conforme o CPC 12 e a resolução nº 1.159/09, os juros embutidos na aquisição ou na venda de mercadorias e apropriá-los conforme o seu prazo.

Dessa forma, para a apuração do PIS, da COFINS, IRPJ e CSLL não haverá diferença do valor a ser recolhido para o governo, pois mesmo existindo uma

conta redutora de receita, não quer dizer que não vai ser tributada, mas, postergado o seu prazo de apuração, conforme o regime de competência.

2.6.9 Arrendamento Mercantil (*Leasing*)

Primeiramente, faz-se necessário entender a característica do leasing. Conforme Padoveze, Benedicto e Leite (2012, p. 306):

As operações de arrendamento mercantil, mais conhecidas como *leasing*, caracterizam-se por haver, de um lado, a figura do arrendador (empresa de arrendamento mercantil) que concede ao arrendatário (empresa interessada em tomar o arrendamento mercantil) a utilização de um ativo (bem) que juridicamente seja de sua propriedade, por certo prazo, mediante pagamentos normalmente mensais, sendo tais operações resguardadas por contratos assinados entre as partes.

Assim, um arrendamento mercantil ou leasing, trata-se de um empréstimo de bem por tempo determinado em contrato, que são classificáveis em financeiro ou operacional.

Arrendamento mercantil financeiro: é aquele que transfere ao arrendatário os riscos e benefícios relacionados à propriedade do bem arrendado, havendo ou não a transferência do título de propriedade. Na essência econômica da transação, pode tratar-se de um bem que está sendo adquirido por meio de um financiamento.

Arrendamento mercantil operacional: é um tipo de arrendamento diferente do mercantil financeiro; não há uma transferência substancial ao arrendatário dos riscos e benefícios inerentes à propriedade do bem arrendado. Pode caracterizar-se pela essência econômica da transação como aluguel de bens. (PADOVEZE, BENEDICTO e LEITE, 2012. p. 306)

Resumidamente, o leasing financeiro pode ser entendido como uma forma de financiamento, enquanto o operacional como um aluguel de bens.

Conforme o CPC 06, item 10:

A classificação de um arrendamento mercantil como arrendamento mercantil financeiro ou arrendamento mercantil **operacional depende da essência da transação e não da forma do contrato**. Exemplos de situações que individualmente ou em conjunto levariam normalmente a que um arrendamento mercantil fosse classificado como arrendamento mercantil financeiro são:

(a) o arrendamento mercantil transfere a propriedade do ativo para o arrendatário no fim do prazo do arrendamento mercantil;

(b) o arrendatário tem a opção de comprar o ativo por um preço que se espera seja suficientemente mais baixo do que o valor justo à data em que

a opção se torne exercível de forma que, no início do arrendamento mercantil, seja razoavelmente certo que a opção será exercida;

(c) o prazo do arrendamento mercantil refere-se à maior parte da vida econômica do ativo mesmo que a propriedade não seja transferida;

(d) no início do arrendamento mercantil, o valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento mercantil totaliza pelo menos substancialmente todo o valor justo do ativo arrendado; e

(e) os ativos arrendados são de natureza especializada de tal forma que apenas o arrendatário pode usá-los sem grandes modificações.

Logo, indiferentemente do que esteja no contrato de arrendamento mercantil, o que irá caracterizá-lo como financeiro ou operacional, é a essência da transação e não da forma do contrato, conforme os exemplos citados acima. Sendo necessário estar explícito no contrato se será transferido ao arrendatário os riscos e benefícios relacionados à propriedade do bem arrendado.

As operações de arrendamento mercantil são disciplinadas pela Lei nº 6.099/74, que assim dispõe:

Art 1º O tratamento tributário das operações de arrendamento mercantil rege-se-á pelas disposições desta Lei.

Parágrafo único - Considera-se arrendamento mercantil, para os efeitos desta Lei, o negócio jurídico realizado entre pessoa jurídica, na qualidade de arrendadora, e pessoa física ou jurídica, na qualidade de arrendatária, e que tenha por objeto o arrendamento de bens adquiridos pela arrendadora, segundo especificações da arrendatária e para uso próprio desta.

Contudo, com a alteração dada pela lei nº 11.638/07, passa a integrar o ativo imobilizado, além dos bens corpóreos destinados a manutenção ou com essa finalidade a entidade, conforme o art. 179, inciso IV “[...] inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens; [...]”.

Dessa forma, o leasing passa a ser contabilizado no ativo imobilizado. Porém, apenas o leasing financeiro, já que o operacional continua a ser contabilizado da mesma forma prevista na Lei nº 6.099/74:

Art 11. Serão consideradas como custo ou despesa operacional da pessoa jurídica arrendatária **as contraprestações pagas ou creditadas** por força do contrato de arrendamento mercantil.

Logo, as contraprestações de arrendamento mercantil operacional continuarão a serem lançadas diretamente no resultado. Porém, cabe ressaltar que, para fins fiscais, essa forma de contabilização não se alterou, sendo considerado o leasing financeiro diretamente no imobilizado apenas para fins societários. Os ajustes decorrentes desses diferentes métodos de contabilização serão contemplados no capítulo 3, que trata dos reflexos tributários.

2.6.10 Redução do Valor Recuperável de Ativos - *Impairment*

Conforme Padoveze, Benedicto e Leite (2012, p. 277), “*Impairment* significa literalmente dano, desvalorização ou deterioração. [...] declínio no valor de um ativo ou dano econômico”. Logo, a redução do valor recuperável dos ativos se trata da evidenciação da desvalorização dos ativos.

Caso existam evidências claras de que ativos estão sendo avaliados por valor não recuperável no futuro, a empresa deverá imediatamente reconhecer a desvalorização por meio da constituição de provisão para perdas ajustadas no resultado. (Padoveze, Benedicto e Leite, 2012, p. 277)

Pode-se dizer então, que o *Impairment* busca evidenciar os valores dos ativos mais próximos da realidade econômica do momento. Conforme o CPC 01, item 10:

Independentemente de existir, ou não, qualquer indicação de redução ao valor recuperável, à entidade deve:

(a) **testar, no mínimo anualmente, a redução ao valor recuperável de um ativo intangível com vida útil indefinida ou de um ativo intangível ainda não disponível para uso, comparando o seu valor contábil com seu valor recuperável.** Esse teste de redução ao valor recuperável pode ser executado a qualquer momento no período de um ano, desde que seja executado, todo ano, no mesmo período. Ativos intangíveis diferentes podem ter o valor recuperável testado em períodos diferentes. Entretanto, se tais ativos intangíveis foram inicialmente reconhecidos durante o ano corrente, devem ter a redução ao valor recuperável testada antes do fim do ano corrente.

Dessa forma, as empresas devem aplicar o teste *Impairment*, no mínimo anualmente. Pois tanto fatores internos como externos podem influenciar na desvalorização do bem. O CPC 01 cita alguns como: a antiguidade dos ativos e/ou danos físicos e as mudanças tecnológicas.

Conforme Ludícibus et al (2010, p.237):

A perda por desvalorização a ser reconhecida no resultado do período é mensurada com base no montante em que o valor contábil do imobilizado supera seu valor recuperável. **Para os ativos reavaliados, o valor da perda deve ser baixado da reserva de reavaliação ao invés de ser lançada no resultado.**

Toda perda referente à desvalorização, deve ser lançada diretamente no resultado ou quando for o caso, baixado da conta de reserva de reavaliação. E Conforme Padoveze, Benedicto e Leite (2012, p. 282), “após o reconhecimento de uma perda por *impairment*, a depreciação e a amortização do ativo devem ser ajustadas nos períodos futuros, considerando a sua vida útil remanescente.”

Assim, o valor depreciado mensalmente será reduzido proporcionalmente à perda por desvalorização, que também poderá ser majorado caso haja a reversão da desvalorização pelo mesmos motivos já citados para a desvalorização.

Conforme o CPC 01, item 113:

Se houver indicação de que a perda por desvalorização reconhecida para um ativo, exceto o ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*), **pode vir a não mais existir ou tenha diminuído, isso pode ser uma evidência de que a vida útil remanescente, o método de depreciação, amortização ou exaustão ou o valor residual** necessitem ser revisados ou ajustados conforme Pronunciamentos aplicáveis ao ativo, mesmo se nenhuma perda por desvalorização for revertida para o ativo.

Ludícibus et al (2010), dizem que o valor da reversão não pode ultrapassar ao valor contábil do bem que estaria demonstrado no Balanço Patrimonial antes da desvalorização do mesmo. Caso o acréscimo fosse superior a este valor, isto resultaria uma reavaliação do bem, o que no Brasil não é mais permitido.

2.6.11 Obrigatoriedade da elaboração da Demonstração do Valor Adicionado (DVA) pelas companhias abertas

A Lei nº 11.638/07 incluiu como demonstração financeira obrigatória para as companhias abertas a DVA conforme a seguinte redação:

Art. 176. Ao fim de cada exercício social, a diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício:

[...]

V – se companhia aberta, demonstração do valor adicionado. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

Essa demonstração, conforme Azevedo (2010) surgiu na Europa e tem sido usada como um relatório que apresenta as informações econômicas da empresa, a fim de evidenciar a riqueza gerada e sua respectiva forma de distribuição (para quem será distribuído), ou seja, o quanto da fatia da riqueza será/foi distribuída para os empregados, os governos (municipal, estadual e federal), os capitais de terceiros (fornecedores e bancos), os sócios/acionistas e o valor destinado para o crescimento da empresa. Assim, do ponto de vista do investidor, ele poderá analisar para onde se destina a riqueza da empresa, a sua importância econômica e a financeira.

2.6.12 Substituição da Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (DOAR) pela Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) no conjunto das Demonstrações Contábeis obrigatórias

A Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (DOAR), fazia parte das demonstrações financeiras a serem elaboradas para a maioria das empresas. Ela evidenciava de onde se originavam os recursos e onde eram aplicados. Conforme Ludícibus et al (2010, p.5),

As origens de recursos são subdivididas em: geradas pela própria empresa por suas operações e obtidas dos sócios e emprestadas a longo prazo de terceiros. As aplicações incluem a destinação para dividendos, as aplicações em ativos permanentes e de longo prazo e as utilizações para a devolução de empréstimos tomados a longo prazo de terceiros ou sua transferência para o Circulante.

Assim, todo o recurso obtido pela empresa deveria ser evidenciado e sua respectiva destinação, deveria ser demonstrada na DOAR.

Mas, devido à alteração ocorrida na Lei 6.404/76 com a 11.638/07, a DOAR foi substituída pela Demonstração dos Fluxos de Caixa – DFC, conforme segue:

Art. 176. Ao fim de cada exercício social, a diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício:

[...]

~~IV – demonstração das origens e aplicações de recursos.~~
IV – demonstração dos fluxos de caixa; e (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007)

A Demonstração do Fluxo de Caixa é obrigatória para todas as sociedades e demonstra todas as saídas e entradas do caixa e equivalentes a caixa. De acordo com Ludícibus et al (2010, p.5) “divide todos os fluxos de entrada e saída de caixa em três grupos: os derivados das atividades operacionais, das atividades de investimento e das atividades de financiamento”.

Esse controle é essencial para que a empresa possa analisar se tem recursos suficientes, tanto para investir, como para saldar suas dívidas, permitindo assim, demonstrar a sua capacidade de capital de giro.

3. OS REFLEXOS TRIBUTÁRIOS COM AS PRINCIPAIS ALTERAÇÕES OCORRIDAS COM A CONVERGÊNCIA DAS NORMAS INTERNACIONAIS ÀS BRASILEIRAS

Neste tópico, serão expostos os reflexos tributários ocorridos em algumas das contas do Patrimônio. Dessa forma será possível entender como os impostos (Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e) e as Contribuições (o Programa de Integração Social – PIS, a Contribuição para o Financiamento da Seguridades Social – COFINS, e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL), foram afetados com a convergência das normas de contabilidade brasileira às normas internacionais de contabilidade.

3.1 PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL (PIS) E A CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

A seguir, serão detalhados os impactos tributários ocorridos na tributação do PIS e da COFINS nos seus regimes cumulativos (sem direito ao crédito) e não cumulativos (créditos e débitos), para as empresas do Lucro Real e Presumido.

3.1.1 Ativo Permanente

A exclusão do grupo Ativo Permanente deixou algumas dúvidas na forma de apurar os impostos federais, pois os mesmos não tiveram suas respectivas leis alteradas por causa da Lei Societária.

Para fins da COFINS e do PIS não cumulativos, ambos excluem de sua base de cálculo as vendas do Ativo Permanente. Conforme a Lei nº 10.833/03, que disciplina a COFINS:

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.

§ 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.**

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

[...];

II - não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente;

[...]

E a Lei 10.637/02 que disciplina o PIS:

Art. 1º A contribuição para o PIS/PASEP tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 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.**

§ 2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

[...]

VI – não operacionais, **decorrentes da venda de ativo imobilizado.**(Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

Percebe-se que expressão ativo permanente encontrada na Lei nº 10.833/03, contempla um subgrupo que não era tributado, logo, mesmo com as mudanças ocorridas na Lei Societária às contas permanecem em outros subgrupos, e por continuar com as mesmas características continuará a não ser tributada. Em relação à Lei nº 10.637/02 não há muito a ser discutido, ela já deixa claro que o ativo imobilizado não incide na base de cálculo do PIS/PASEP.

3.1.2 Ativo Diferido e Ativo Intangível

Para fins de apuração do PIS e da COFINS sujeitos ao regime da Não-Cumulatividade a extinção do Ativo Diferido não apresentou impactos, pois não havia incidência dessas contribuições para esse grupo. Mas, para os bens e direitos

que foram reclassificados para o Imobilizado e Intangível, esses poderão ter créditos recuperáveis, conforme a Lei nº 10.833/03 da COFINS não cumulativa:

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; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

[...]

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

[...]

II - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês.

E a Lei nº 10.637/02 do PIS não cumulativo diz que:

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. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

[...]

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

[...]

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;

Percebe-se então que todos os bens ou direitos do Ativo Diferido reclassificados para o Imobilizado passarão a ter direito ao crédito do PIS e da COFINS sobre o valor da depreciação, diminuindo o valor a pagar dessas contribuições. Por isso, será necessário usar o Regime Tributário de Transição, para

que o valor desses créditos sobre o valor da depreciação seja anulado, e não diminua o valor a ser arrecadado pelo FISCO.

Pois, conforme transcritas acima, a legislação do PIS e da COFINS não cumulativos, não é permitido o crédito dos bens e direitos do Ativo Diferido. Mas para aqueles bens e direitos reclassificados para o Imobilizado, estes por sua vez, passarão a ser depreciados e conseqüentemente, o direito ao crédito desses tributos será permitido.

O Ativo Intangível, por sua vez, não terá impacto, já que as Leis do PIS e da COFINS não cumulativos não mencionam as contas existentes nesse subgrupo para fins de aproveitamento de crédito.

Para as empresas do Lucro Presumido que possuem o regime da Cumulatividade, não sofreram impactos, pois a incidência desses impostos é sobre o faturamento e não há desconto de crédito.

3.1.3 Reservas de Reavaliação

Para fins de apuração do PIS e da COFINS no Lucro Real, caso as empresas continuem com os saldos de Reavaliação, não haverá nenhum impacto além do existente, que seria o valor das depreciações com base no valor reavaliado com o respectivo crédito de PIS/COFINS. Conforme Ludícibus et al (2010, p. 384), as depreciações (amortizações e exaustão) serão contabilizadas, como visto, sobre o valor total; dessa forma, tem-se um acréscimo de despesa em cada exercício devido ao valor reavaliado, o que redundará em diminuição do resultado.”

Caso os saldos de Reavaliação fossem estornados os impactos seriam inversos, ou seja, não haveria mais os créditos de PIS/COFINS sobre o valor da depreciação dos bens reavaliados, que conseqüentemente aumentaria o recolhimento do PIS e da COFINS que não foi pago nos respectivos períodos. Cabe ressaltar que o crédito desses tributos são válidos apenas para os bens mencionados abaixo:

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 próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês; (BRASIL, 2003)

No Lucro Presumido nenhum impacto tributário ocorre, pois não há desconto de crédito.

3.1.4 Prêmio recebido na emissão de Debêntures / Doações e Subvenções

Como o Prêmio recebido na emissão de Debêntures e as Doações e Subvenções serão lançadas diretamente no resultado e não mais no PL, essas por sua vez, passariam a ser incluídas na base de cálculo do PIS e da COFINS como demais receitas, conforme prevê o art. 1º da Lei 10.637/02 que dispõe sobre o PIS:

Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 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.**

E como prevê também a Lei nº 10.833/03:

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.

§ 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.**

Logo, essas duas contas passariam a ser tributadas para efeito do PIS e da COFINS não cumulativos. Por esse motivo a Lei nº 11.941/09 determinou que:

Art. 21. As opções de que tratam os arts. 15 e 20 desta Lei, referentes ao IRPJ, implicam a adoção do RTT na apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS.

Parágrafo único. Para fins de aplicação do RTT, poderão ser excluídos da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando registrados em conta de resultado:

I – **o valor das subvenções e doações feitas pelo poder público**, de que trata o art. 18 desta Lei; e

II – **o valor do prêmio na emissão de debêntures**, de que trata o art. 19 desta Lei.

Dessa forma, o RTT anula esse impacto tributário até que a Legislação Fiscal emita uma Lei específica para a convergência das normas contábeis.

3.1.5 Arrendamento Mercantil (*Leasing*)

Referente aos impactos ocorridos na apuração do PIS e da COFINS, analisar-se-á o que é permitido se creditar na operação de arrendamento mercantil.

Poderão ser aproveitados os créditos de PIS/COFINS conforme as Leis nº 10.637/02 e 10.833/03:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

[...]

IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES;

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.**

Referente ao arrendamento mercantil operacional, nenhuma alteração ocorre, pois, conforme preveem as leis do PIS e da COFINS em, seu inciso V do art. 3º, não houve alteração. Logo, os valores das contraprestações referentes ao arrendamento mercantil continuam a ser permitidos o seu crédito. Caso o inciso V não permitisse mais o crédito referente às contraprestações, poderíamos nos basear também no inciso IV, que prevê o aproveitamento do crédito no aluguel de prédios, máquinas e equipamentos. Pois, conforme já citado, o arrendamento mercantil operacional pode ser considerado um aluguel.

Em relação ao arrendamento mercantil financeiro, esse por sua vez, necessita de uma atenção em especial. Como com a nova redação dada pela Lei nº

11.638/07, onde este tipo de *leasing* passa a integrar o ativo imobilizado, eles passam a ser depreciados e o crédito de PIS/COFINS passa a ser obtido através do valor depreciado no mês.

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

[...]

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, **o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota** prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

[...]

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês; (BRASIL, 2002/2003)

Logo, caso o RTT não neutralizasse os impactos ocorridos com a convergência das novas normas contábeis, as empresas teriam um aumento do PIS/COFINS a recolher, uma vez que o valor de crédito não é mais baseado nas contraprestações pagas e sim no valor depreciado, que provavelmente será menor. A depreciação geralmente é maior do que o tempo de contrato do arrendamento mercantil, por esse motivo o valor a ser aproveitado desses tributos seria menor.

3.1.6 Redução do Valor Recuperável de Ativos - *Impairment*

Referente à incidência do PIS e da COFINS sobre a redução do valor recuperável de ativos, pode ser aproveitado o crédito desses tributos:

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 próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: **III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês; (BRASIL, 2003)**

Logo, caso haja uma perda ou uma reversão da perda em um dos ativos acima mencionados, de acordo com Padoveze, Benedicto e Leite (2012), poderá tanto aumentar como diminuir o valor a recolher dessas contribuições. Aumentar devido à diminuição dos encargos de depreciação e amortização, ou diminuir caso haja a reversão da perda do valor recuperável.

Assim, caso o RTT não neutralizasse os efeitos tributários advindos das Leis nº 11.638/07 e da nº 11.941/09, as empresas tributadas pelo Lucro Real sofreriam alterações na apuração. Já para as empresas do Lucro Presumido não haveria divergência na apuração, pois elas não possuem direito ao crédito.

3.2 IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

A seguir, serão detalhados os impactos tributários ocorridos na tributação do IRPJ e da CSLL, para as pessoas jurídicas tributadas pelo Lucro Real e Presumido.

3.2.1 Ativo Permanente

Sobre o IR, pode-se afirmar que os ganhos de capital oriundos desse extinto grupo poderiam gerar alguma discussão referente à descrição encontrada no Decreto 3.000/99, que aprova o Regulamento do Imposto de Renda, ainda ser Ativo Permanente:

Art. 225. Os ganhos de capital, demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo artigo anterior, serão acrescidos à base de cálculo de que trata esta Subseção, para efeito de incidência do imposto.

[...]

§ 2º **O ganho de capital, nas alienações de bens do ativo permanente** e de aplicações em ouro não tributadas como renda variável, corresponderá à diferença positiva verificada entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil

Pois, com a extinção do grupo Ativo Permanente, as empresas poderiam alegar que como os ganhos de capital não fazem mais parte do Ativo Permanente, pois foi extinto conforme a Lei 11.941/09, não haveria mais o porquê de tributar.

Porém, cabe ressaltar que mesmo extinto esse grupo, a maioria de suas contas, tanto as analíticas (contas que recebem lançamentos), como as sintéticas (contas totalizadoras das analíticas), continuam a existir, sendo apenas reclassificadas para o grupo Ativo Não-Circulante, não alterando sua essência, conforme analisado no Quadro 1 – Alterações do Ativo.

A mesma legislação prevê também a postergação do pagamento do IR conforme o recebimento do ganho de capital, não sendo necessário desembolsar o pagamento do tributo antes do recebimento do valor.

Art. 421. Nas vendas de bens do ativo permanente para recebimento do preço, no todo ou em parte, após o término do ano-calendário 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 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 31, § 2º).

Parágrafo único. Caso o contribuinte tenha reconhecido o lucro na escrituração comercial no período de apuração em que ocorreu a venda, os ajustes e o controle decorrentes da aplicação do disposto neste artigo serão efetuados no LALUR. (RIR/99)

E a IN SRF 390 de 30 janeiro de 2004 complementa referente à CSLL:

O ganho de capital auferido na venda de bens do ativo permanente para recebimento do preço, no todo ou em parte, após o término do ano-calendário seguinte ao da contratação deve integrar a base de cálculo mensal da CSLL, podendo, para efeito de determinar o resultado ajustado, ser computado na proporção da parcela do preço recebida em cada mês.

O artigo 421 do RIR/99 também é válido para a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, pois conforme a Lei 8.981/95

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o Imposto de Renda das pessoas jurídicas, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta lei.

No Lucro Presumido também não existirá ajuste a ser feito no RTT, pois o ganho de capital oriundo da venda do extinto permanente já faz parte da base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social conforme Lei 9.430/96

Art. 25. O lucro presumido será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:
[...]

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.

Dessa forma, referente à extinção do Ativo Permanente, as empresas tributadas pelo Lucro Presumido não terão qualquer impacto tributário com a mudança da Lei Societária.

3.2.2 Ativo Diferido

Para fins de Imposto de Renda pela apuração do Lucro Real, o Decreto nº 3.000/99 (RIR), permite a amortização dos bens do Ativo Diferido conforme abaixo:

Art. 325. Poderão ser amortizados:

[...]

II - os custos, encargos ou despesas, **registrados no ativo diferido**, que contribuirão para a formação do resultado de mais de um período de apuração, tais como:

[...]

Mas, com a extinção do Ativo Diferido pela Lei nº 11.941/09, conforme mencionado no tópico 2.5.3, as empresas tiveram que alocar as contas do Ativo Diferido para o Intangível e para o Imobilizado, e as que não puderem ser alocadas poderão permanecer nesta conta até sua completa amortização.

No que se refere às contas reclassificadas para o subgrupo Intangível, estas não sofrerão alteração, pois conforme prevê o Decreto 3.000/99, elas poderão ser amortizadas:

Art.325 Poderão ser amortizados:

I- o capital aplicado na aquisição de direitos cuja existência ou exercício tenha duração limitada, ou de bens cuja utilização pelo contribuinte tenha o prazo legal ou contratualmente limitado, tais como (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58):

a)patentes de invenção, fórmulas e processos de fabricação, direitos autorais, licenças, autorizações ou concessões;

b)investimento em bens que, nos termos da lei ou contrato que regule a concessão de serviço público, devem reverter ao poder concedente, ao fim do prazo da concessão, sem indenização;

c)custo de aquisição, prorrogação ou modificação de contratos e direitos de qualquer natureza, inclusive de exploração de fundos de comércio;

d) custos das construções ou benfeitorias em bens locados ou arrendados, ou em bens de terceiros, quando não houver direito ao recebimento de seu valor;

e) o valor dos direitos contratuais de exploração de florestas de que trata o art. 328;

[...]

Mas para as contas do Ativo Diferido que se encontrarem no inciso II do art. 325 no RIR/99, poderão gerar discussões referente à sua apuração. Pois algumas contas que por não puderem ser reclassificadas para outros grupos, e que continuarão no Diferido, não irá causar nenhum impacto tributário. Mas, para aquelas que forem consideradas como despesas operacionais, poderão acarretar uma diminuição relevante na base de cálculo do IRPJ e CSLL, devido aos valores serem geralmente relevantes, pois antes da Lei nº 11.941/09, esses valores eram amortizados mensalmente, e agora de acordo com as novas normas contábeis, elas deverão ir diretamente para as contas de resultado, no período em que ocorrem:

Art.325 Poderão ser amortizados:

[...]

II- os custos, encargos ou despesas, registrados no ativo diferido, que contribuirão para a formação do resultado de mais de um período de apuração, tais como:

a) as despesas de organização pré-operacionais ou pré-industriais (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, §3º, alínea "a");

b) as despesas com pesquisas científicas ou tecnológicas, inclusive com experimentação para criação ou aperfeiçoamento de produtos, processos, fórmulas e técnicas de produção, administração ou venda, de que trata o **caput** do art. 349, se o contribuinte optar pela sua capitalização (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, §3º, alínea "b");

c) as despesas com prospecção e cubagem de jazidas ou depósitos, realizadas por concessionárias de pesquisa ou lavra de minérios, sob a orientação técnica de engenheiro de minas, de que trata o §1º do art. 349, se o contribuinte optar pela sua capitalização (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 3º, alínea "b");

d) os custos e as despesas de desenvolvimento de jazidas e minas ou de expansão de atividades industriais, classificados como ativo diferido até o término da construção ou da preparação para exploração (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 3º, alínea "c");

e) a parte dos custos, encargos e despesas operacionais registrados como ativo diferido durante o período em que a empresa, na fase inicial da operação, utilizou apenas parcialmente o seu equipamento ou as suas instalações (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 3º, alínea "d");

f) os juros durante o período de construção e pré-operação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 15, §1º, alínea "a");

g) os juros pagos ou creditados aos acionistas durante o período que anteceder o início das operações sociais ou de implantação do

empreendimento inicial (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 15, §1º, alínea "b");

h) os custos, despesas e outros encargos com a reestruturação, reorganização ou modernização da empresa (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 15, § 1º, alínea "c").

§1ºA amortização terá início (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 3º):

I- no caso da alínea "a" do inciso II, a partir do início das operações;

II- no caso da alínea "d" do inciso II, a partir da exploração da jazida ou mina, ou do início das atividades das novas instalações;

II- no caso da alínea "e" do inciso II, a partir do momento em que for iniciada a operação ou atingida à plena utilização das instalações.

Logo, a diminuição da arrecadação do IRPJ e CSLL será notável, sendo necessário utilizar o RTT para anular essa operação. E conforme a Lei nº 9.249/95:

Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

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, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, 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; (Vide Lei 9.430, de 1996)

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;

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;

IV - das despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores;

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;

VI - das doações, exceto as referidas no § 2º;

VII - das despesas com brindes.

Podemos perceber então, que nenhuma conta do Ativo Diferido é extinta da apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, e no RIR/99, não consta em nenhum artigo a objeção da dedução das despesas referentes ao extinto Diferido.

Referente às contas do Diferido que foram transferidas para o Imobilizado, não haverá problemas na forma da apuração. A não ser que as taxas utilizadas sejam diferentes das exigidas pelo Fisco, sendo necessário à utilização do

RTT. Por exemplo: se a empresa ao comprar um veículo para uso esporádico, ao lançar a depreciação mensal deverá calcular a vida estimada desse bem em cinco anos como determina a Lei Fiscal, mas a empresa o utilizará por dez anos conforme a Lei Societária.

E conforme a regulamentação do CFC nº 1.157 no item 138:

A Lei nº. 11.638/07 trouxe a adição, à Lei das S/A, da menção de que as **depreciações e amortizações precisam ser efetuadas com base na vida útil econômica dos bens**. Sabidamente, não necessariamente essa era a prática no Brasil. Por isso, a modificação nesses procedimentos é obrigatória.

Por esse motivo caso as empresas definam que a vida útil do bem for maior ou menor que as definidas pela Receita Federal, deverão realizar um controle a parte e realizar os ajustes devidos no RTT.

Assim, contas do Ativo Diferido que possuíam o direito de serem deduzidas da base de cálculo do IRPJ e CSSL, e que foram transferidas/reclassificadas para o Imobilizado, continuarão com o mesmo efeito de dedução, só que ao invés de serem amortizados serão depreciados, conforme o Decreto 3.000/99 (RIR):

Art.305.Poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período de apuração, **a importância correspondente à diminuição do valor dos bens do ativo resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza e obsolescência normal** (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57).

§1ºA depreciação será deduzida pelo contribuinte que suportar o encargo econômico do desgaste ou obsolescência, de acordo com as condições de propriedade, posse ou uso do bem (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, §7º).

§2ºA quota de depreciação é dedutível a partir da época em que o bem é instalado, posto em serviço ou em condições de produzir (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, §8º).

§3ºEm qualquer hipótese, o montante acumulado das quotas de depreciação não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, §6º).

§4ºO valor não depreciado dos bens sujeitos à depreciação, que se tornarem imprestáveis ou caírem em desuso, importará redução do ativo imobilizado (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, §11).

§5ºSomente será permitida depreciação de bens móveis e imóveis intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso III).

Já para as empresas do Lucro Presumido essas despesas não terão impacto algum, pois como o nome já diz o lucro é presumido, não interferindo na base de cálculo as despesas ocorridas no período.

3.2.3 Reservas de Reavaliação

Se as companhias resolverem manter os saldos da conta de Reserva de Reavaliações até sua efetiva realização, não haveria problemas na apuração do IRPJ e CSLL.

Caso forem estornados, deveriam ser recolhida as diferenças do período referente aos períodos estornados, pois, conforme mencionado no item 3.1.3 acerca das Reservas de Reavaliação PIS/COFINS, como o valor do bem diminuiu em decorrência do estorno da reavaliação, conseqüentemente o valor da depreciação diminuiria e a base de cálculo desses tributos aumentaria. Nesse caso, por não ser permitido nenhum reflexo tributário devido às novas normas contábeis, o RTT anulará essa situação.

3.2.4 Prêmio recebido na emissão de Debêntures / Doações e Subvenções

Referente à tributação do IRPJ, o Prêmio recebido na emissão de debêntures não era tributado quando creditado na conta de reservas de capital, conforme o decreto 3.000/99:

Art. 442. Não serão computadas na determinação do lucro real as importâncias, creditadas a reservas de capital, que o contribuinte com a forma de companhia receber dos subscritores de valores mobiliários de sua emissão a título de (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 38):

III-prêmio na emissão de debêntures;

Porém, o prêmio na emissão de debêntures passou a ser lançado diretamente no resultado como Outras Receitas, de forma que o mesmo passaria a ser tributado para fins de IRPJ e, conseqüentemente, para a CSLL.

Mas, conforme prevê a Lei nº 11.941/09:

Art. 19. Para fins de aplicação do disposto nos arts. 15 a 17 desta Lei em relação ao prêmio na emissão de debêntures a que se refere o art. 38 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, a pessoa jurídica deverá:

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, de 15 de dezembro de 1976, no caso de companhias abertas e de outras que optem pela sua observância;

II – excluir do Livro de Apuração do Lucro Real o valor referente à parcela do lucro líquido do exercício decorrente do **prêmio na emissão de debêntures, para fins de apuração do lucro real;**

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

IV – adicionar no Livro de Apuração do Lucro Real, para fins de apuração do lucro real, o valor referido no inciso II do caput deste artigo, no momento em que ele tiver destinação diversa daquela referida no inciso III do caput deste artigo.

§ 1º A reserva de lucros específica a que se refere o inciso III do caput deste artigo, para fins do limite de que trata o art. 199 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, terá o mesmo tratamento dado à reserva de lucros prevista no art. 195-A da referida Lei.

§ 2º O prêmio na emissão de debêntures de que trata o caput deste artigo será tributado caso seja dada destinação diversa da que está 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 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.

Como o regulamento do IR não tributa os prêmios na emissão de debêntures desde que estejam na conta de reservas de capital, subentende-se então que conforme o art. 19 da Lei nº 11.941/09, acima transcrito, dispõe que esses prêmios continuam a não ser tributados, já que a parcela do lucro referente à debênture deverá ser destinada a conta de reserva de lucros específica e deverá ser excluída do Livro de apuração do Lucro Real, também não será tributada a CSLL.

Referente às Doações e Subvenções essas por sua vez, também serão lançadas no resultado conforme a resolução do CFC 1.305/10, item 12:

Uma subvenção governamental deve ser reconhecida como receita ao longo do período e confrontada com as despesas que pretende compensar, em base sistemática, desde que atendidas as condições desta Norma. A subvenção governamental não pode ser creditada diretamente no patrimônio líquido.

Por serem registrados diretamente no Patrimônio Líquido, os valores recebidos a título de Doações e Subvenções não eram tributados para fins de IRPJ e CSLL. Porém, com a Lei nº 11.638/07, elas passaram a ser lançadas diretamente no resultado:

Art. 18. Para fins de aplicação do disposto nos arts. 15 a 17 desta Lei às subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e às doações, feitas pelo Poder Público, a que se refere o art. 38 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, **a pessoa jurídica deverá:**

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, de 15 de dezembro de 1976, no caso de companhias abertas e de outras que optem pela sua observância;

II – excluir do Livro de Apuração do Lucro Real o valor decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, reconhecido no exercício, para fins de apuração do lucro real;

III – manter em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, 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 deste artigo **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 O disposto neste artigo terá aplicação vinculada à vigência dos incentivos de que trata o § 2º do art. 38 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, não se lhe aplicando o caráter de transitoriedade previsto no § 1º do art. 15 desta Lei.

§ 3º Se, no período base em que ocorrer a exclusão referida no inciso II do caput deste artigo, **a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e subvenções governamentais, e neste caso não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do inciso III do caput deste artigo, esta deverá ocorrer nos exercícios subsequentes.**

Dessa forma, as Doações e Subvenções continuaram a não serem tributadas devido à neutralidade fiscal oferecida pelo RTT. Porém, deverá ser tributado, os casos em que a sua destinação não esteja contemplada o inciso III do art.18 acima transcrito, conforme determina o inciso IV do referido artigo:

IV – adicionar no Livro de Apuração do Lucro Real, para fins de apuração do lucro real, o valor referido no inciso II do caput deste artigo, **no momento em que ele tiver destinação diversa daquela referida no inciso III** do caput e no § 3º deste artigo.

§ 1º As doações e subvenções de que trata o caput deste artigo **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 O disposto neste artigo terá aplicação vinculada à vigência dos incentivos de que trata o § 2º do art. 38 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, não se lhe aplicando o caráter de transitoriedade previsto no § 1º do art. 15 desta Lei.

§ 3º Se, no período base em que ocorrer a exclusão referida no inciso II do caput deste artigo, **a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e subvenções governamentais, e neste caso não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do inciso III do caput deste artigo, esta deverá ocorrer nos exercícios subsequentes.**

Assim, todas as situações previstas neste inciso, serão adicionadas no LALUR, e conseqüentemente tributadas.

Também é possível observar, que a empresa poderá manter a destinação do Lucro referente às Doações e Subvenções para a conta de Reserva de Incentivos Fiscais conforme o art 195-A da Lei 6.404/76:

A assembléia geral poderá, por proposta dos órgãos de administração, destinar para a reserva de incentivos fiscais a parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, que poderá ser excluída da base de cálculo do dividendo obrigatório (inciso I do caput do art. 202 desta Lei)

Logo, não haverá incidência do IRPJ e CSLL para as empresas do Lucro Real desde que não contemple o que está transcrito no inciso IV do art. 18 da Lei nº 11.638/07, mencionada anteriormente, e para o Lucro Presumido esse valor seria tributado, pois o RIR/99 só especifica a não incidência apenas para as empresas do Lucro Real.

Para fins de IRPJ e CSLL para o Lucro Presumido consideraremos o dispositivo do RIR/99:

Art.521 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 art. 519**, serão acrescidos à base de cálculo de que trata este Subtítulo, para efeito de incidência do imposto e do adicional, observado o disposto nos arts. 239 e 240 e no §3º do art. 243, quando for o caso (Lei nº 9.430, de 1996, art. 25, inciso II).

Dessa forma, se não fosse o RTT, as empresas do Lucro presumido teriam que recolher esses tributos sobre a receita decorrente das Doações e Subvenções.

3.2.5 Arrendamento Mercantil (*Leasing*)

Conforme o Decreto nº 3.000/99 as contraprestações ou o aluguel pago referente ao arrendamento mercantil podem ser deduzidos da base de cálculo do IRPJ, pois se trata de uma despesa operacional.

Art. 356. Serão consideradas, como custo ou despesa operacional da pessoa jurídica arrendatária, as contraprestações pagas ou creditadas por força de contrato de arrendamento mercantil.
[...]

§ 5º As contraprestações de arrendamento mercantil somente serão dedutíveis quando o bem arrendado estiver relacionado intrinsecamente com a produção e comercialização dos bens e serviço. (BRASIL, 1999)

Contudo, esta sistemática continuará apenas para o arrendamento mercantil operacional que não foi alterado com as novas normas contábeis. Como no arrendamento mercantil financeiro passam a ser contabilizados no ativo imobilizado, esses por sua vez passam a ser depreciados, e conforme o CPC 06 item 28:

O valor depreciável de ativo arrendado deve ser alocado a cada período contábil durante o período de uso esperado em base sistemática consistente com a política de depreciação que o arrendatário adote para os ativos depreciáveis de que seja proprietário. **Se houver certeza razoável de que o arrendatário virá a obter a propriedade no fim do prazo do arrendamento mercantil, o período de uso esperado é a vida útil do ativo; caso contrário, o ativo deve ser depreciado durante o prazo do arrendamento mercantil ou da sua vida útil, dos dois o menor.**

Logo, caso haja certeza de que o bem será vendido ao final do seu contrato, ele poderá ser depreciado conforme a vida útil do bem, se não deverá depreciá-lo apenas no período de vigência do contrato. Independentemente da forma a ser depreciada, isso impactaria diretamente no aumento da base de cálculo do IRPJ e CSLL se não houvesse o RTT, pois como o contrato de *leasing* é menor do que o tempo depreciável do bem, assim, o valor a ser deduzido mensalmente será menor do que era permitido antes da lei nº 11.638/07, que era o valor das contraprestações.

Para as empresas tributadas pelo Lucro Presumido, não haverá qualquer mudança, uma vez que as despesas não influenciam na sistemática do cálculo desses impostos.

3.2.6 Redução do Valor Recuperável de Ativos – *Impairment*

Para a apuração do IRPJ e CSLL a perda ou a reversão da perda da redução do valor recuperável dos ativos conforme Padoveze, Benedicto e Leite (2012), ocasionará a diminuição dos encargos de depreciação referente ao valor da desvalorização do bem, aumentando assim a base de cálculo desses tributos. Ou caso ela seja revertida, o valor do bem aumentará, e conseqüentemente a

depreciação será ajustada ao novo valor, diminuindo assim o valor a recolher na apuração do IRPJ e CSLL.

Dessa forma, tem-se a necessidade de utilizar o RTT para neutralizar este impacto na apuração, para as empresas do Lucro Real, já que as do Lucro Presumido não é permitido à dedução das despesas ocorridas no mês.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Devido à necessidade do crescimento comercial a nível internacional, as empresas brasileiras sentiram a necessidade de possuir demonstrativos contábeis em uma linguagem universal. Para tanto foi necessário, por parte do Conselho Federal de Contabilidade – CFC, criar o CPC, com a finalidade de convergir às normas internacionais de contabilidade, para às normas brasileiras. Com isso, a Lei nº 6.404/76 foi alterada pela Lei 11.638/07, a qual traz as adaptações pertinentes à contabilidade internacional, e que já começou a ser obrigatória a partir de 2008.

No entanto, essa harmonização contábil gerou muitas preocupações para as empresas, pois muitas alterações poderiam afetar a arrecadação federal, e a legislação tributária ainda não havia se pronunciado quanto aos efeitos da nova Legislação Societária. Para tanto, foi sancionada a Lei 11.941/09 que atualizou as normas contábeis e criou o RTT, com o objetivo de neutralizar os impactos tributários decorrentes dos novos métodos e critérios contábeis, até que o Fisco discipline uma lei que a regule.

Percebe-se pelo exposto no decorrer do trabalho, que todos os objetivos foram alcançados, onde foram elencadas as principais mudanças ocorridas com a harmonização contábil e os impostos e contribuições que incidem sobre as mesmas, podendo assim ser analisado os possíveis reflexos tributários das contas abordadas.

Dessa forma, pode-se afirmar que a harmonização contábil era necessária, e que agora será exigido ainda mais do profissional contábil, pois a contabilidade se tornou muito mais subjetiva. Pode-se afirmar que o profissional contábil que obtiver um conhecimento aprofundado da legislação societária e tributária, terá um diferencial dos demais, pois nessa época de transição, muitas dúvidas existirão até que o Fisco discipline sua posição com a Lei Societária.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Manual prático de interpretação contábil da lei societária**: Interpretações dos artigos contábeis da Lei nº 6.404/76, com as modificações introduzidas pela Lei nº 11.638/07 e pela Lei nº 11.941/09, e de acordo com os pronunciamentos do CPC. São Paulo: Atlas, 2010. 269 p.

AZEVEDO, Osmar Reis. **Comentários Às Novas Regras Contábeis**. 2.ed.São Paulo: IOB, 2010. 702 p.

BRASIL. Decreto n. 3.000, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 17 jun. 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto/d3000.htm>. Acesso em: 17 de maio 2012.

_____.Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 17 dez. 1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/l6404consol.htm>. Acesso em: 29 de mar 2012.

_____.Lei n. 8.981, de 20 de janeiro de 1995. Altera a legislação tributária Federal e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 23 jan. 1995. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/l8981.htm>. Acesso em: 23 abr. 2012.

_____.Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995b. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 27 dez. 1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9249.htm>. Acesso em: 10 abr. 2012.

_____.Lei n. 9.249, de 25 de novembro de 1998. Dispõe sobre as contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 25 dez. 1998. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9715.htm>. Acesso em: 20 de maio de 2012.

_____.Lei n. 9.718, de 27 de novembro de 1998. Altera a Legislação Tributária Federal. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 27 nov. 1998. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9718.htm>. Acesso em: 13 de julho de 2012.

_____.Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 31 dez. 2002.

Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10637.htm>. Acesso em: 20 de maio de 2012.

_____.Lei n. 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 28 dez. 2007. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/Lei/l11638.htm>. Acesso em: 15 de abr. 2012.

_____.Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 27 dez. 1996. Disponível em:

< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9430.htm> Acesso em: 25 de maio 2012.

_____.Lei n. 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 30 dez. 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.833.htm>. Acesso em: 20 de maio de 2012.

_____.Lei n. 11.941, de 27 de maio de 2009. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição, alterando o Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972, as Leis nos 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 8.218, de 29 de agosto de 1991, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.469, de 10 de julho de 1997, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 10.426, de 24 de abril de 2002, 10.480, de 2 de julho de 2002, 10.522, de 19 de julho de 2002, 10.887, de 18 de junho de 2004, e 6.404, de 15 de dezembro de 1976, o Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e as Leis nos 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 11.116, de 18 de maio de 2005, 11.732, de 30 de junho de 2008, 10.260, de 12 de julho de 2001, 9.873, de 23 de novembro de 1999, 11.171, de 2 de setembro de 2005, 11.345, de 14 de setembro de 2006; prorroga a vigência da Lei no 8.989, de 24 de fevereiro de 1995; revoga dispositivos das Leis nos 8.383, de 30 de dezembro de 1991, e 8.620, de 5 de janeiro de 1993, do Decreto-Lei no 73, de 21 de novembro de 1966, das Leis nos 10.190, de 14 de fevereiro de 2001, 9.718, de 27 de

novembro de 1998, e 6.938, de 31 de agosto de 1981, 9.964, de 10 de abril de 2000, e, a partir da instalação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, os Decretos nos 83.304, de 28 de março de 1979, e 89.892, de 2 de julho de 1984, e o art. 112 da Lei no 11.196, de 21 de novembro de 2005; e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 27 mai. 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato20072010/2009/Lei/L11941.htm#art37>. Acesso em: 15 de abr. 2012.

_____. Lei Complementar nº70, de 30 de dezembro de 1991. Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 30 dez. 1991. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp70.htm>. Acesso em: 15 de jul. 2012.

BRENNER, Eliana de Moraes; JESUS, Eliana de Moraes Dalena Maria Nascimento de. **Manual de planejamento e apresentação de trabalhos acadêmicos: Projeto de Pesquisa, Monografia e Artigo**. 2 ed – São Paulo: Atlas, 2008, p. 66

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia Científica** . 5 ed- São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2002, p. 242.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico CPC 01: Redução ao Valor Recuperável de Ativos**. Disponível em: < <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC01R1.pdf>> Acesso em: 11 jun. 2012.

_____. **Pronunciamento Técnico do CPC 04: Ativo Intangível**. Disponível em: < http://www.cpc.org.br/pdf/CPC04_R1.pdf> Acesso em: 01 maio 2012.

_____.**Pronunciamento Técnico do CPC 06: Operações de Arrendamento Mercantil**. Disponível em: < http://www.cpc.org.br/pdf/CPC06_R1.pdf> Acesso em: 02 jun. 2012.

_____.**Pronunciamento Técnico do CPC 07: Subvenção e Assistência Governamentais**. Disponível em: < http://www.cpc.org.br/pdf/CPC07_R1.pdf> Acesso em: 13 jun. 2012.

_____. **Pronunciamento Técnico do CPC 12: Ajuste a Valor Presente**. Disponível em: < http://www.cpc.org.br/pdf/CPC12_R1.pdf> Acesso em: 11 jun. 2012.

_____. **Pronunciamento Técnico do CPC 27: Ativo Imobilizado**. Disponível em: < http://www.cpc.org.br/pdf/CPC27_R1.pdf> Acesso em: 14 jun. 2012.

_____. **Pronunciamento Técnico do CPC 28:** Propriedade para Investimento. Disponível em: < http://www.cpc.org.br/pdf/CPC27_R1.pdf> Acesso em: 28 abr. 2012.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC n. 750, de 31 de dez de 1993.** Dispõe sobre os princípios fundamentais de contabilidade (PFC). Disponível em: http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1993/000750> Acesso em: 24 maio de 2012.

_____. **Resolução CFC n. 1055, de 07 de outubro de 2005.** Cria o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2011/001339> Acesso em: 13 de jun. de 2012.

_____. **Resolução CFC n. 1137, de 25 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T 16.10 - Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001137> Acesso em: 07 de maio de 2012.

_____. **Resolução CFC n. 1159, de 04 de março de 2009.** Aprova o Comunicado Técnico CTG 2000 (CT 01) que aborda como os ajustes das novas práticas contábeis adotadas no Brasil trazidas pela Lei nº. 11.638/07 e MP nº. 449/08 devem ser tratados. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001159> Acesso em: 07 de maio de 2012.

_____. **Resolução do CFC n. 1282, de 02 de junho de 2010.** Atualiza e consolida dispositivos da Resolução CFC n.º 750/93, que dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2010/001282> Acesso em: 24 maio de 2012.

_____. **Resolução do CFC n. 1305, de 02 de dezembro de 2010.** Aprova a NBC TG 07 (NBC T 19.4) - Subvenção e Assistência Governamentais. Disponível em: http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2010/001305> Acesso em: 04 jun. 2012.

IUDÍCIBUS, Sérgio de et al. **Manual de Contabilidade:** Aplicável a todas as sociedades de acordo com as normas internacionais. São Paulo: Atlas, 2010. 794 p.

PADOVEZE, Clóvis Luís; Benedicto, Gideon Carvalho de; LEITE, Joubert da Silva Jerônimo. **Manual de Contabilidade Internacional**: Teoria e Prática. São Paulo: Cengage Learning, 2012. 586 p.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de Contabilidade Tributária**: Análise dos impactos tributários das leis nº 11.638/07, nº 11.941/09 e dos pronunciamentos emitidos pelo CPC. 7.ed.Rio de Janeiro: Maria Augusta Delgado, 2011. 776 p.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Instrução Normativa RFB n. 390, de 30 de janeiro de 2004. Dispõe sobre a apuração e o pagamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 30 jan. 2004. Disponível em: < <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/2004/in3902004.htm>> Acesso em: 12 maio 2012.

_____.Instrução Normativa RFB n. 949, de 16 de junho de 2009. Regulamenta o Regime Tributário de Transição (RTT), institui o Controle Fiscal Contábil de Transição (FCONT) e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 16 jun. 2009. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/2009/in9492009.htm>> Acesso em: 12 maio 2012.

SANTOS, Antônio Raimundo dos. **Metodologia científica**: a construção do conhecimento. 6 ed. -Rio de Janeiro: DP&A, 2004. 166 p.