

**UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE - UNESC**  
**CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO *LATO SENSU***

**DANIELA FIGUEREDO DA SILVA**

**EFEITOS TRIBUTÁRIOS DA CONVERGÊNCIA DAS NORMAS  
CONTÁBEIS BRASILEIRAS ÀS NORMAS INTERNACIONAIS: UMA  
ABORDAGEM GERAL**

**CRICIÚMA, JANEIRO DE 2012.**

**DANIELA FIGUEREDO DA SILVA**

**EFEITOS TRIBUTÁRIOS DA CONVERGÊNCIA DAS NORMAS  
CONTÁBEIS BRASILEIRAS ÀS NORMAS INTERNACIONAIS: UMA  
ABORDAGEM GERAL**

Monografia apresentada para obtenção do grau de Especialista em Controladoria Estratégica, do curso de Pós-Graduação, da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC.

Orientador: Prof. Esp. Edson Cichella

**CRICIÚMA, JANEIRO DE 2012.**

**Aos meus pais, por darem todo o apoio e estrutura que uma pessoa necessita. Vocês são meu alicerce, e eu me orgulho muito disso...**

**Aos meus irmãos, em quem enxergo as mesmas raízes que me alimentam...**

**Ao meu namorado, meu companheiro incondicional, o abraço espontâneo e tão necessário...**

**A Deus, por não me esquecer nos momentos em que mais precisava de um apoio emocional...**

**... dedico-lhes mais este trabalho.**

## AGRADECIMENTOS

Mais uma etapa se concluindo. A pequena semente de outrora hoje virou uma árvore vigorosa, e esse momento é apenas mais um fruto de vitória, de muitos que virão. Lembro-me da banda Mamonas Assassinas, que no saudoso show realizado em 06/01/1996 em Guarulhos, me deu um dos maiores ensinamentos da minha vida:

É possível realizar sonhos de vocês sim. Vocês são capazes. Acreditem em vocês. Você pode cara, se você não acreditar em você, ninguém vai acreditar. Lute pelo seu sonho. Nesse ano, luta por você, que você vai chegar aonde você quer. [...] O impossível não existe. Tudo é possível quando vocês querem.

Obrigada Mamonas, aprendi muito com vocês! Este é mais um sonho que se realiza.

É difícil agradecer a todas as pessoas que de algum modo fizeram ou fazem parte da minha vida, por isso primeiramente agradeço a todos de coração.

À Deus, pela vida.

À minha família e meu namorado, pelo acompanhamento e apoio, pela compreensão, interesse, dúvidas e estímulos. Amo vocês!

Ao meu mentor espiritual que, nos momentos de repouso, aparecia através dos sonhos para direcionar este trabalho.

Ao mundo capitalista, por conseguir implantar dentro da sociedade mundial, concepções lindas e maravilhosas como, por exemplo: ninguém precisa ser igual a ninguém.

Aos filósofos por nos mostrarem que o pensamento se faz necessário em certos momentos de nossas vidas.

Ao Pica-Pau e Tom e Jerry, meus heróis de infância.

Ao Chaves e Chapolin, pela astúcia implacável.

Ao meu orientador, Edson Cichella. Sem dúvida uma das melhores pessoas que a faculdade me permitiu conhecer, e um estímulo para ver na Academia um caminho para a vida.

Agradeço a todos da turma II de Pós Graduação em Controladoria Estratégica – aqueles que sentirão muito a minha falta daqui pra frente (e eu também sentirei deles). Valeu pela força e pelas risadas, que nunca faltaram, dando a certeza que a vida não é apenas trabalho e preocupações. Vocês são show! Os últimos 18 meses foram fantásticos e inesquecíveis, por estar com vocês. Guardo-os no coração. Mas esse é só mais um passo de uma longa história... ainda nos encontraremos!

***“Por vezes sentimos que aquilo que fazemos não é senão uma gota de água no mar. Mas o mar seria menor se lhe faltasse uma gota.”***

***Madre Teresa de Calcutá***

## RESUMO

SILVA, Daniela Figueredo da. **Efeitos tributários da convergência das normas contábeis brasileiras às normas internacionais: uma abordagem geral**. 2011. 80 folhas. Orientador: Prof. Esp. Edson Cichella. Monografia do Curso de Pós Graduação em Controladoria Estratégica, da Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC. Criciúma – SC.

As Leis n. 11.638/07 e 11.941/09, combinadas com os Pronunciamentos emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), estabeleceram novos critérios contábeis de escrituração e de elaboração das demonstrações contábeis, com vigência a partir de 2008, com o propósito de alinhar os padrões contábeis nacionais com os padrões internacionais de contabilidade propostos pelo *International Accounting Standards Board* (IASB). Além da eliminação das diferenças existentes entre as duas normas, as referidas Leis proporcionaram, como “efeito colateral”, impactos na apuração de importantes tributos, quais sejam: Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Programa de Integração Social e Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), que foram amenizados (porém não eliminados) com a criação do Regime Tributário de Transição (RTT), que tem a finalidade de ajustar as bases de cálculo dos tributos de acordo com os critérios contábeis vigentes antes das Leis n. 11.638/07 e 11.941/09. Cada tema contábil foi explanado de modo a mostrar as mudanças sofridas pelas normas brasileiras em prol da convergência contábil, porém sob o enfoque tributário, demonstrando o que trata a legislação fiscal, e quais impactos tributários originaram-se com as mudanças. A seguir, foi elaborado um quadro sinótico, cujo objetivo é evidenciar os reflexos tributários sofridos pela mudança na legislação contábil brasileira. O trabalho, de cunho científico, foi elaborado através de pesquisa bibliográfica, tem caráter exploratório por tratar-se de um assunto novo e pouco explanado na literatura, e tem natureza qualitativa, pois compara e descreve normas e procedimentos. O objetivo geral de detectar os efeitos tributários oriundos da convergência das normas contábeis nacionais às internacionais foi alcançado, e serve de base para pesquisas mais aprofundadas no tema, que se configura complexo devido sua magnitude e amplitude.

Palavras-chave: Normas nacionais de contabilidade, normas tributárias e reflexos fiscais.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>14</b>
<b>1.1 Tema e Problema.....</b>	<b>14</b>
<b>1.2 Objetivos da Pesquisa .....</b>	<b>15</b>
<b>1.3 Justificativa.....</b>	<b>16</b>
<b>1.4 Metodologia .....</b>	<b>17</b>
<b>2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA .....</b>	<b>18</b>
<b>2.1 Breves Considerações da Convergência das Normas Contábeis Brasileiras ao Padrão Internacional.....</b>	<b>18</b>
<b>2.1.1 Efeitos das Alterações Contábeis no Campo Tributário.....</b>	<b>20</b>
<b>2.1.2 Regime Tributário De Transição - RTT .....</b>	<b>22</b>
<b>2.1.2.1 Vigência do Regime Tributário de Transição.....</b>	<b>24</b>
<b>2.1.2.2 Mecânica do Regime Tributário de Transição .....</b>	<b>25</b>
<b>2.1.2.3 Controle Fiscal Contábil de Transição – FCONT .....</b>	<b>26</b>
<b>2.1.3 Neutralidade Fiscal no Contexto do Regime Tributário de Transição.....</b>	<b>27</b>
<b>2.2 Principais Alterações das Leis n. 11.638/07 e 11.941/09 e Seus Possíveis Efeitos Tributários.....</b>	<b>28</b>
<b>2.2.1 Alteração dos Grupos e Subgrupos do Ativo.....</b>	<b>29</b>
<b>2.2.1.1 Extinção do Grupo Ativo Permanente .....</b>	<b>29</b>
<b>2.2.1.2 Extinção do Subgrupo Ativo Diferido.....</b>	<b>32</b>
<b>2.2.1.3 Criação do Subgrupo Intangível .....</b>	<b>37</b>
<b>2.2.2 Extinção do Subgrupo Resultado de Exercícios Futuros.....</b>	<b>40</b>
<b>2.2.3 Alterações do Grupo Patrimônio Líquido .....</b>	<b>42</b>
<b>2.2.3.1 Restrição da Conta de Lucros Acumulados .....</b>	<b>43</b>
<b>2.2.3.2 Extinção da Conta de Reserva de Reavaliação .....</b>	<b>44</b>
<b>2.2.3.3 Criação da Conta de Ajustes de Avaliação Patrimonial.....</b>	<b>45</b>
<b>2.2.3.4 Subvenções e Doações para Investimentos .....</b>	<b>47</b>
<b>2.2.3.5 Juros sobre o Capital Próprio .....</b>	<b>52</b>
<b>2.2.4 Critérios de Avaliação de Ativos e Passivos .....</b>	<b>53</b>
<b>2.2.4.1 Avaliação a Valor Justo de Instrumentos Financeiros .....</b>	<b>53</b>
<b>2.2.4.2 Ajuste a Valor Presente de Instrumentos Financeiros.....</b>	<b>55</b>
<b>2.2.4.3 Redução ao Valor Recuperável de Ativos .....</b>	<b>59</b>
<b>2.2.5 Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado .....</b>	<b>63</b>

<b>2.2.6 Arrendamento Mercantil .....</b>	<b>65</b>
<b>3 QUADRO SINÓTICO DOS POSSÍVEIS EFEITOS TRIBUTÁRIOS.....</b>	<b>69</b>
<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>73</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>75</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Neste capítulo será abordado, inicialmente, o tema sobre a convergência das normas contábeis brasileiras às internacionais, bem como o problema de pesquisa do presente estudo. Posteriormente, serão evidenciados os objetivos geral e específicos da pesquisa. Por último, expõe-se a justificativa do trabalho, tanto em termos teóricos como práticos.

### 1.1 Tema e Problema

A contabilidade, por ser uma ciência social aplicada, é muito influenciada por diversos fatores, conforme se percebe por meio dos dizeres expostos pelo Conselho Federal de Contabilidade (2007),

a contabilidade, embora se utilize de métodos quantitativos (matemática e estatística), é uma ciência social aplicada que, por sua própria definição, sofre larga influência do ambiente em que atua. Aspectos culturais, políticos, históricos, econômicos e sociais influenciam fortemente as práticas contábeis adotadas em cada país.

Dessa forma, existem diversos critérios e práticas contábeis aplicáveis às características de cada país, o que tem dificultado a comparabilidade das informações contábeis de empresas cujo investidor seja de outro país, ou que possuam filial em outro país, pois as normas destes diferentes países não são comparáveis entre si.

Com o intuito de diminuir a divergência informativa entre as várias economias mundiais surgiu a contabilidade internacional. A contabilidade internacional tem por finalidade, segundo Antunes (2007, p. 3),

[...] incentivar os investimentos estrangeiros, a partir da unificação das normas contábeis, facilitando o entendimento das informações divulgadas para os usuários de todas as partes do mundo, reduzindo as dúvidas de natureza contábil e, em decorrência, gerando crescimento econômico.

Hoje, devido à globalização, as economias estão interligadas, fazendo com que a contabilidade requeira padrões uniformes e regras harmonizadas entre os diversos países. Assim sendo, tornou-se essencial a padronização das normas contábeis internacionais visando maior transparência e comparabilidade das informações.

No Brasil, por meio do Projeto de Lei n. 3.741 de 2000, deu-se início ao processo de internacionalização das normas contábeis brasileiras, que culminou

com a aprovação, em 28 de dezembro de 2007, na Lei n. 11.638 que altera a Lei das Sociedades por Ações. Posteriormente, a Medida Provisória n. 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei n. 11.941, de 27 de maio de 2009, alterou e revogou dispositivos da Lei das Sociedades Anônimas, também com o intuito de aproximar as normas contábeis brasileiras às internacionais.

Por meio da edição das duas Leis acima citadas, houve uma mudança de foco na doutrina contábil do Brasil, tendo como base de sustentação os padrões contábeis do *International Accounting Standards Board* (IASB), que tem como objetivo:

- I – desenvolver, no interesse público, um conjunto único de normas contábeis globais de alta qualidade, que exigem informações transparentes e comparáveis nas demonstrações financeiras, para auxiliar os participantes nos mercados de capitais e outros usuários na tomada de decisões econômicas;
  - II – promover o uso e a rigorosa aplicação dessas normas;
  - III – promover a convergência entre as normas contábeis locais e as normas internacionais de contabilidade com soluções de alta qualidade.
- (IASB, 2004, *apud* SANTOS; SCHMIDT; FERNANDES, 2006, p. 20)

As mudanças ocorridas na literatura contábil vislumbrando os padrões contábeis internacionalmente aceitos trouxeram uma série de implicações fiscais, que serão comentadas neste trabalho. Com o objetivo de contribuir com o processo de convergência e padronização das normas contábeis brasileiras às internacionais, surge o seguinte problema de pesquisa: Quais os efeitos tributários da convergência das normas contábeis brasileiras às normas internacionais de contabilidade, após a promulgação da Lei n. 11.638/07 e da Lei n. 11.941/09?

## 1.2 Objetivos da Pesquisa

O objetivo geral consiste em analisar os efeitos tributários das alterações incorridas na literatura contábil com o advento da convergência aos padrões internacionais de contabilidade.

Os objetivos específicos consistem em:

- descrever as principais mudanças introduzidas nas normas contábeis brasileiras pela promulgação das Leis n. 11.638 de 2007 e Lei n. 11.941 de 2009 que possam ter efeitos tributários;
- identificar os efeitos tributários da convergências das normas contábeis brasileiras aos padrões internacionais;

- evidenciar de que forma as normas brasileiras tratam os possíveis efeitos tributários que originaram-se a partir da implantação das normas contábeis internacionais, no Brasil.

### **1.3 Justificativa**

A harmonização das demonstrações financeiras vem sendo amplamente discutida em vários congressos e seminários de profissionais contábeis, pois há a preocupação dos órgãos reguladores de diversos países na padronização das demonstrações financeiras, que é uma consequência da globalização.

No Brasil não é diferente, desde a aprovação da Lei n. 6.404, em 15 de dezembro de 1976, vem sendo discutidas mudanças nos critérios de avaliação das demonstrações financeiras. Os debates aumentaram em 2000, com o Projeto de Lei n. 3.741 que culminou na aprovação da Lei n. 11.638 de 28 de dezembro de 2007 e, posteriormente, pela Lei n. 11.941 de 27 de maio de 2009. O grande interesse pelo tema tem feito com que muitos profissionais da área contábil venham se especializando, pois esse novo nicho de mercado requer um profissional cada vez mais qualificado. É necessário que a contabilidade seja a linguagem internacional dos negócios e da economia.

No entanto, apesar importância da adequação dos padrões contábeis mundiais, um significativo ponto deste processo deve ser analisado com cautela, qual seja, o impacto tributário que advêm das mudanças nas regras contábeis, já que no Brasil, a determinação de importantes tributos é obtida a partir da escrita contábil. Este fato é de primordial discussão, pois tanto pode afetar positivamente como negativamente na carga tributária de cada empresa.

Este trabalho justifica-se pela atualidade do assunto, uma vez que existem poucos livros que tratam do tema. Devido à extrema relevância da matéria, a pesquisa visa identificar os efeitos tributários das alterações promovidas pelas Leis n. 11.638/07 e Lei n. 11.941/09 à Lei n. 6.404/76, visto que, as recentes alterações podem aumentar ou diminuir os tributos que incidem sobre a receita e o lucro das empresas.

## 1.4 Metodologia

De acordo com Andrade (2007, p. 111), a “pesquisa é o conjunto de procedimentos sistemáticos, baseado no raciocínio lógico, que tem por objetivo encontrar soluções para problemas propostos, mediante a utilização de métodos científicos.” O estudo de caráter científico visa oferecer esclarecimentos e soluções às dúvidas ou problemas existentes. Cervo e Bervian (2002, p. 64), afirmam ainda que o trabalho científico é aquele de “[...] caráter inédito, que vise ampliar a fronteira do conhecimento, que busque estabelecer novas relações de causalidade para fatos e fenômenos conhecidos ou que apresente novas conquistas para o respectivo campo de conhecimento.” O trabalho científico é aquele que trata de novos assuntos, ainda pouco explorados, ou assuntos já conhecidos, porém, de um ponto de vista ou sistemática diferente.

Quanto aos objetivos, esta pesquisa será de caráter exploratório, pois abordará um assunto novo, ainda pouco explorado. Segundo Andrade (2007, p. 114), a pesquisa exploratória visa “[...] proporcionar maiores informações sobre determinado assunto [...].”

Quanto aos procedimentos, esta pesquisa será de caráter bibliográfico, pois será realizada por meio de material publicado em livros, artigos científicos e em meio eletrônico - *Internet*. De acordo com o Cervo e Bervian (2002, p. 65),

a pesquisa bibliográfica procura explicar um problema a partir de referências teóricas publicadas em documentos [...] busca conhecer e analisar as contribuições culturais ou científicas do passado existentes sobre um determinado assunto, tema de problema.

Quanto ao problema, este será de caráter qualitativo, pois busca descrever sobre determinado assunto. Para Richardson (1989, p. 39), “os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação entre as variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por outros grupos sociais.”

Conforme enunciado, este será um trabalho de cunho científico, pois se utilizará de métodos e processos científicos, onde terá um caráter exploratório, devido à atualidade do tema, sendo realizada por meio de pesquisa bibliográfica buscando descrever as individualidades do tema escolhido, ou seja, a análise dos dados será de natureza qualitativa.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Com a promulgação da Lei n. 11.638/07, foram criadas as condições legais necessárias para que se iniciasse o processo de harmonização das normas contábeis brasileiras em relação às normas internacionais de contabilidade. Em função desta Lei, foi editada a Lei n. 11.941/09, que além de alterar a Lei n. 6.404/76, criou o Regime Tributário de Transição para que se neutralizassem os efeitos tributários criados por esta e pela Lei n. 11.638/07.

Nas linhas que seguem, serão analisados os reflexos tributários oriundos da nova norma contábil, e que em virtude do Regime Tributário de Transição ainda não surtiram efeitos.

### 2.1 Breves Considerações da Convergência das Normas Contábeis Brasileiras ao Padrão Internacional

O avanço das relações econômicas mundiais, o crescimento do mercado de capitais nacional e a ampliação do interesse de investidores estrangeiros sobre as empresas nacionais incentivaram o Brasil a rever o padrão nacional de contabilização, de modo a adotar um conjunto de normas próximas aos padrões contábeis internacionais emitidos pelo *International Accounting Standards Board*<sup>1</sup> (IASB). Para ilustrar esta linha de raciocínio, são válidos os dizeres de Beuren e Brandão (2001, p. 122), ao afirmarem que devido a:

[...] ascensão cada vez maior de blocos econômicos e das empresas transnacionais, vem-se consolidando a necessidade de comparabilidade das informações contábeis divulgadas internacionalmente pelos profissionais dessa área. Evidenciam-se, dessa forma, a importância da harmonização de normas e técnicas, bem como o interesse de profissionais comprometidos e dispostos a contribuir para o desenvolvimento da contabilidade e sua utilidade para os usuários.

Faz-se mister, ainda, as palavras de Niyama e Gomes (2002, p. 15), ao afirmarem que:

a fase heróica da contabilidade com a função principal de meio de acumulação de dados para o preenchimento de declarações para as autoridades tributárias foi velozmente ultrapassada pela necessidade de competir nos mercados financeiros mundiais com base em informações confiáveis sobre desempenho operacional, saúde patrimonial e equilíbrio financeiro.

---

<sup>1</sup> Em vernáculo: Comitê Internacional de Padrões Contábeis.

Visando aumentar o grau de transparência das demonstrações contábeis das sociedades brasileiras e permitir a maior inserção das companhias nacionais de capital aberto no cenário internacional cada vez mais globalizado, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) encaminhou ao Congresso Nacional, por intermédio do Poder Executivo, o Projeto de Lei n. 3.741 de 2000 sugerindo alterações na Lei n. 6.404 de 1976 que dispõe sobre as Sociedades por Ações, iniciando-se, assim, o processo de internacionalização das normas contábeis brasileiras, que culminou com a aprovação, em 28 de dezembro de 2007, na Lei n. 11.638. Posteriormente, a Medida Provisória n. 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei n. 11.941, de 27 de maio de 2009, alterou e revogou dispositivos da Lei das Sociedades por Ações, também com o intuito de aproximar as normas contábeis brasileiras às internacionais. Com as alterações, o artigo 177 da Lei das Sociedades por Ações passou a vigorar com a seguinte redação:

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.

[...]

§ 3º As **demonstrações financeiras das companhias abertas** observarão, ainda, as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários e serão obrigatoriamente submetidas a auditoria por auditores independentes nela registrados.

[...]

§ 5º As normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários a que se refere o § 3º deste artigo **deverão ser elaboradas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários.** (BRASIL, 1976, grifo nosso).

Para Braga e Almeida (2009), foram introduzidas as mais recentes conquistas conceituais e normativas em matéria contábil de países mais desenvolvidos, incorporando-as à realidade jurídica e econômica de nosso País, além de serem aperfeiçoadas inúmeras disposições e institutos já contemplados na legislação anterior e serem consagradas as melhores práticas de governança corporativa. As alterações introduzidas à legislação societária pelas Leis n. 11.638/07 e 11.941/09 visaram confluir a contabilidade brasileira aos padrões internacionais, fato que ensejou a revisão e a mudança de vários critérios contábeis que eram usualmente praticados.

Sob esse prisma, e considerando que os demonstrativos contábeis devem ser tidos como instrumento auxiliar à apuração de diversos tributos, especialmente

aqueles incidentes sobre o lucro – Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) – e sobre o faturamento – Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) – pode-se aferir que qualquer mudança que afete os critérios contábeis até então utilizados, poderá refletir nas contas de resultado da sociedade e, conseqüentemente, nas apuração das referidas espécies tributárias.

### **2.1.1 Efeitos das Alterações Contábeis no Campo Tributário**

Não é a primeira vez que ocorre no Brasil a instituição de um novo padrão contábil. A primeira normatização contábil brasileira deu-se através do Decreto-Lei n. 2.627, de 26 de setembro de 1940, que dispunha sobre as Sociedades por Ações. Trinta e seis anos após a edição deste Decreto-Lei foi promulgada a Lei n. 6.404, de 1976, que tinha, dentre outros, o objetivo de “[...] criar a estrutura jurídica necessária ao fortalecimento do mercado de capitais de risco no País [...] o estabelecimento de uma sistemática que assegure ao acionista minoritário o respeito a regras definidas e equitativas [...]” (BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA, 1976), revolucionando os critérios contábeis da época.

A Lei n. 6.404 foi publicada no Diário Oficial da União de 17/12/1976, porém suas disposições concernentes à escrituração e elaboração das demonstrações contábeis apenas tiveram eficácia a partir de 01/01/1978, ou seja, um ano após a sua publicação. Assim, todas as instituições afetadas ou envolvidas com as novas normas contábeis tiveram a seu favor o prazo de um ano para a regulamentação contábil dos novos critérios, inclusive seus efeitos tributários.

No Brasil, os pontos de contato entre a legislação contábil e a fiscal sempre foram inúmeros, já que o Lucro Líquido demonstrado no Balanço Patrimonial serve de base para a determinação do Lucro Real usado pela legislação fiscal para apurar o Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro. No entanto, com o advento da Lei n. 6.404/76, houve uma separação parcial das normas contábeis e das normas fiscais, conforme se percebe pela redação original do Artigo 177 da citada Lei:

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.

[...]

§ 2º **A companhia observará em registros auxiliares**, sem modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta Lei, **as disposições da lei tributária**, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem a elaboração de outras demonstrações financeiras. (BRASIL, 1976, grifo nosso).

Em virtude disso, o ente tributário promulgou, em 26 de dezembro de 1977, o Decreto-Lei n. 1.598, para vigorar concomitantemente, a partir de 01/01/1978, com as novas normas contábeis aprovadas pela Lei n. 6.404/76. O referido Diploma Legal criou o Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) para escriturar os ajustes extracontábeis determinantes do Lucro Real tributável, de forma a não interferir na escrituração mercantil:

Art. 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

[...]

Art. 8º - **O contribuinte deverá escriturar, além dos demais registros requeridos pelas leis comerciais e pela legislação tributária, os seguintes livros:**

I - **de apuração de lucro real**, no qual:

a) serão lançados os ajustes do lucro líquido do exercício, de que tratam os §§ 2º e 3º do artigo 6º;

b) será transcrita a demonstração do lucro real (§ 1º);

c) serão mantidos os registros de controle de prejuízos a compensar em exercícios subseqüentes (art. 64), de depreciação acelerada, de exaustão mineral com base na receita bruta, de exclusão por investimento das pessoas jurídicas que explorem atividades agrícolas ou pastoris e de outros valores que devam influenciar a determinação do lucro real de exercício futuro e não constem de escrituração comercial (§ 2º).

II - razão auxiliar em ORTN (art. 42).

§ 1º - Completada a ocorrência de cada fato gerador do imposto, o contribuinte deverá elaborar demonstração do lucro real, que discriminará:

a) o lucro líquido do exercício do período-base de incidência;

b) os lançamentos de ajuste do lucro líquido (art. 6º §§ 2º e 3º), com a indicação, quando for o caso, dos registros correspondentes na escrituração comercial ou fiscal;

c) o lucro real.

§ 2º - **Os registros contábeis que forem necessários para a observância de preceitos da lei tributária relativos à determinação do lucro real, quando não devam, por sua natureza exclusivamente fiscal, constar da escrituração comercial, ou forem diferentes dos lançamentos dessa**

**escrituração, serão feitos no livro de que trata o item I deste artigo** ou em livros auxiliares. (BRASIL, 1977, grifo nosso).

Nesse diapasão, são elucidativas as palavras de Fernandes e Peixoto (Coords.) (2010, p. 231) ao afirmarem que “a intenção [do Decreto-Lei n. 1.598/77] era alinhar as práticas contábeis brasileiras à evolução das ciências contábeis de então sem que fossem afetadas as formas de apuração e arrecadação dos tributos incidentes sobre o lucro”. O citado Diploma Legal criou o que pode ser determinado de Regime Tributário Definitivo, pois suas linhas não tiveram prazo determinado para deixar de vigorar.

### **2.1.2 Regime Tributário De Transição - RTT**

O processo de convergência das normas contábeis brasileiras aos princípios contábeis internacionalmente aceitos, propostos pelo *International Accounting Standards Board* (IASB), foi deflagrado a partir de 2008, quando entrou em vigor a Lei n. 11.638, publicada no apagar das luzes do ano de 2007, que alterou e acrescentou importantes dispositivos à Lei n. 6.404/1976 – a Lei das Sociedades por Ações.

Ao contrário do que aconteceu quando da promulgação da Lei n. 6.404/76, aprovou-se a lei n. 11.638/07 sem atentar-se de convocar em tempo a Administração Fazendária para analisar, no campo fiscal, as mudanças trazidas, pois a nova Lei publicada em 28 de dezembro de 2007 entrou em vigor já em 01 de janeiro de 2008 – quatro dias após sua publicação. Essa mudança na norma contábil implicou uma série de discussões, especialmente no que se refere aos efeitos tributários que poderiam advir, já que no Brasil a incidência de importantes tributos está intimamente relacionada à escrituração contábil. Como bem lembra Silva (2009, p. 1), “um dos obstáculos sempre lembrado quando se discutia referida harmonização era a contaminação das demonstrações contábeis brasileiras por critérios e práticas mais voltados para atender ao fisco do que aos princípios da ciência contábil”.

Moraes (2010, p. 20) afirma que:

Um dos fatores que contribuiu para que a convergência das Normas Brasileiras às Normas Internacionais de Contabilidade ocorresse tardiamente foi o receio por parte da classe empresarial brasileira relacionado aos possíveis impactos tributários oriundos da aplicação da Nova Lei das S/A. Em relação a esses possíveis efeitos fiscais, houve a

veiculação de que não haveria qualquer impacto, uma vez que o apoio à lei por parte dos empresários veio com a garantia de que não haveria aumento da carga tributária, e, por outro lado, o apoio da Receita Federal adveio com a certeza que não haveria perda de arrecadação.

O legislador, atendendo ao pleito, incluiu dispositivo na Lei n. 6.404/1976, de modo que as alterações ocorridas em virtude da convergência contábil não ocasionassem qualquer efeito tributário:

Art. 1º Os arts. 176 a 179, 181 a 184, 187, 188, 197, 199, 226 e 248 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, passam a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 177 [...]

§ 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.” (NR) (BRASIL, 2007)

Este dispositivo vincou ainda mais a separação existente entre as normas fiscais e mercantis, criada em 1976 com a Lei n. 6.404. Porém, as alterações foram de tal monta que inúmeras controvérsias surgiram a respeito dos reflexos fiscais, pois o dispositivo acima citado era estritamente amplo e genérico, provocando a insegurança dos empresários.

Posteriormente, este dispositivo, alterado pela Lei n. 11.638/07 foi revogado e passaram a vigorar as disposições da Lei n. 11.941 de 27 de maio de 2009, que, com uma redação mais abrangente e clara, assim estabeleceu:

Art. 16. As alterações introduzidas pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei que modifiquem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na apuração do lucro líquido do exercício definido no art. 191 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, não terão efeitos para fins de apuração do lucro real 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 deste artigo às 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 pelos demais órgãos reguladores que visem a alinhar a legislação específica com os padrões internacionais de contabilidade. (BRASIL, 2009)

A Lei n. 11.941/09 criou o Regime Tributário de Transição, conhecido como RTT, que visa à eliminação dos efeitos tributários que possam vir a ocorrer em virtude da convergência das normas contábeis ao padrão internacional. Segundo Matarazzo (2008), o RTT alcançou a finalidade de promover a neutralização dos impactos dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei n.

11.638/2007, quando da apuração das bases de cálculos de tributos federais, removendo, assim, a insegurança causada ao contribuinte no que tange ao aumento da carga tributária.

### **2.1.2.1 Vigência do Regime Tributário de Transição**

O RTT, instituído pela Lei n. 11.941/09, foi regulamentado pela Instrução Normativa RFB n. 949, de 16 de junho de 2009. De acordo com a citada Lei, tal regime foi optativo no biênio 2008-2009, e obrigatório a partir de 2010.

Art. 15. Fica instituído o Regime Tributário de Transição – RTT [...].

§ 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 irretratável, na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica 2009; [...]

§ 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. (BRASIL, 2009)

Importante ressaltar que, uma vez optado pelo RTT, não é possível desistir no exercício seguinte ao da opção escolhida. Ou seja, a empresa que optou pelo RTT no ano de 2008, obrigatoriamente esteve obrigada ao Regime no ano de 2009.

O RTT foi idealizado para perdurar até que seja editada norma disciplinando os efeitos tributários dos novos métodos e critérios contábeis instituídos pelas Leis n. 11.638/07 e 11.941/09. Moraes (2010, p. 25), afirma que:

Na prática, espera-se a edição de nova legislação fiscal adaptada à nova realidade contábil somente após a concretização das mudanças, orientadas por meio dos pronunciamentos do CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis, cuja agenda prevê ainda a emissão de dezenas de pronunciamentos e orientações técnicas.

Até o presente momento, ainda não há previsão de edição da norma que regulamentará os efeitos tributários da convergência das normas contábeis brasileiras.

### **2.1.2.2 Mecânica do Regime Tributário de Transição**

O RTT é um mecanismo por meio do qual as empresas podem realizar ajustes de forma a anular os efeitos da nova contabilidade na apuração dos tributos e contribuições. Fernandes e Peixoto (Coords.) (2010, p. 40) advogam que “a opção pelo RTT pressupõe a adoção pelo contribuinte, para fins tributários, de certos métodos e critérios vigentes em 31 de dezembro de 2007, ou seja, o padrão contábil brasileiro antes da vigência da Lei nº 11.638/2007”. Dessa forma, as empresas que apuram o Imposto de Renda pelo Lucro Real ou Presumido mantêm de forma inalterada sua carga tributária, independentemente dos impactos que as novas regras contábeis possam trazer à escrituração comercial.

Operacionalmente, o RTT funciona da seguinte forma:

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. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2009)

São válidas, ainda, as palavras de Matarazzo (2008, p.2), que explica que:

[...] as pessoas jurídicas deverão primeiro apurar o resultado do exercício de acordo com as disposições da Lei 6.404/76, com as modificações introduzidas pela Lei 11.638/07. As companhias abertas e outras que optem pela sua observância deverão ainda aplicar as normas emitidas pela CVM.

Em seguida, as pessoas jurídicas que optarem pela adoção do RTT deverão realizar ajustes específicos ao lucro líquido do período no Livro de Apuração do Lucro Real ("LALUR"), de modo a reverter o efeito da utilização de métodos e critérios contábeis diferentes daqueles vigentes em 31 de dezembro de 2007. Posteriormente, são realizados os demais ajustes no LALUR para a adição, exclusão e compensação dos valores prescritos ou autorizados pela legislação tributária, para apuração da base de cálculo do imposto.

Em outras palavras, às empresas que adotarem o RTT fica restabelecida a aplicação da sistemática contábil vigente em 31/12/2007 para determinação da base de cálculo do Imposto de Renda (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL), através da qual se deve apurar o lucro líquido do exercício de acordo com as normas contábeis em vigor naquela data para, posteriormente, realizar no LALUR os ajustes necessários para definir o lucro tributável.

Além de manter a neutralidade do IRPJ e da CSLL, o RTT também se aplica à Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS):

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. (BRASIL, 2009)

O RTT, portanto, promete a neutralidade tributária dos principais tributos federais.

### **2.1.2.3 Controle Fiscal Contábil de Transição – FCONT**

Embora a teoria que envolva o RTT seja simples, as empresas obrigadas deverão adotar controles específicos para indicar os ajustes decorrentes da nova

contabilidade. Segundo Souza (2009, p. 2), deverão ser controlados principalmente aqueles ajustes que “modificaram o lucro líquido do exercício, para que sejam efetuados os ajustes no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) de forma a recompor o resultado de acordo com os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007”.

Para controlar esses ajustes, foi instituído o Controle Fiscal Contábil de Transição (FCONT), por meio do Artigo 7º da Instrução Normativa RFB n. 949/2009:

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. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2009)

O FCONT é uma escrituração auxiliar das contas patrimoniais e de resultado que considera os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007.

### **2.1.3 Neutralidade Fiscal no Contexto do Regime Tributário de Transição**

O RTT, como já foi comentado, foi concebido para eliminar os efeitos tributários oriundos da nova contabilidade, garantindo, assim, a neutralidade tributária da nova norma. Corroborando com este entendimento, Fernandes e Peixoto (Coords.) (2010, p. 39) afirmam que

[...] o que se pretende com a neutralidade tributária, no contexto do RTT, é sujeitar o contribuinte a uma carga tributária similar àquela a que estaria sujeito se mantidos os procedimentos contábeis vigentes em 31/12/2007, anteriormente à adoção dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei nº 11.638/2007 e pelos arts. 37 e 38 da Lei nº 11.941/2009.

O RTT basicamente permitiu que os tributos continuassem sendo cobrados como sempre foram até o fim de 2007, como se não houvesse a mudança contábil. No entanto, a classe contábil e os empresários ainda não estão seguros quanto a real neutralidade tributária do RTT.

Uma pesquisa desenvolvida no Programa de Pós-graduação em Controladoria e Contabilidade da FEA-RP/USP, de Ribeirão Preto (SP), mostrou que a adoção de normas internacionais de contabilidade no Brasil está incompleta. A pesquisa indica que a falta de definição de regras fiscais é o principal causador do problema. Insegurança quanto ao impacto na carga tributária e retrabalho para ajustes na apuração do lucro fiscal levam

empresas a não adotarem aspectos da convergência dos balanços fiscal e contábil prevista na Lei nº 11.638/2007. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2011)

O medo persiste, pois, a norma que instituiu o RTT não traz detalhes acerca de quais critérios contábeis estão contemplados em sua sistemática, ou, se as normas editadas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) devem ser observadas pelas empresas obrigadas ao RTT, ou ainda, se a tão comentada neutralidade tributária só existirá enquanto o RTT estiver em vigor, fazendo com que os empresários e contadores optem por serem cautelosos quando da adoção das novas normas contábeis.

## **2.2 Principais Alterações das Leis n. 11.638/07 e 11.941/09 e Seus Possíveis Efeitos Tributários**

As leis n. 11.638/07 e 11.941/09 (especificamente os artigos 37 e 38), regulamentadas pelas normas editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM) com base nos Pronunciamentos emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), estabeleceram novos critérios contábeis de escrituração e de elaboração das demonstrações contábeis, com vigência a partir de 01/01/2008, com o propósito de alinhar as normas contábeis brasileiras aos padrões internacionais de contabilidade conhecidos como *International Financial Reporting Standards* (IFRS).

Destarte e indo direto ao ponto nevrálgico, a grande questão é se as referidas alterações surtirão, de alguma forma, efeitos tributários aos contribuintes, uma vez que os registros contábeis e mercantis e seus princípios usualmente adotados, como já visto, servem e base para a apuração de algumas espécies tributárias, especialmente do IRPJ, da CSLL e das Contribuições para o PIS e da COFINS.

Nas linhas que seguem, serão abordadas as principais alterações sofridas pela legislação contábil brasileira que possam ter efeitos tributários.

### 2.2.1 Alteração dos Grupos e Subgrupos do Ativo

A Lei n. 11.941/09 deu nova redação ao artigo 178 da Lei n. 6.404/76, sendo que o grupo de contas do Ativo passou a ser dividido em Ativo Circulante e Ativo Não-Circulante, nos seguintes termos:

Art. 178. No balanço, as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia.

§ 1º No ativo, as contas serão dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez dos elementos nelas registrados, nos seguintes grupos:

I – ativo circulante; e

II – ativo não circulante, composto por ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível. (BRASIL, 1976)

Anteriormente a essa modificação, as contas do Ativo eram divididas em Circulante, Realizável a Longo Prazo e Permanente, que era composto pelas subcontas Investimentos, Imobilizado e Diferido.

Os grupos do Ativo anteriormente vigente, e o atual, podem ser evidenciados da seguinte forma:

LEI N. 6.404/76 REDAÇÃO ORIGINAL	LEI N. 6.404/76 COM ALTERAÇÕES DA LEI N. 11.941/09
<b>Ativo Circulante</b>	<b>Ativo Circulante</b>
<b>Ativo Realizável a Longo Prazo</b>	<b>Ativo Não Circulante</b>
<b>Ativo Permanente</b>	Ativo Realizável a Longo Prazo
Investimentos	Investimentos
Ativo Imobilizado	Ativo Imobilizado
Ativo Diferido	Ativo Intangível

#### **Quadro 1: Estrutura das contas do Ativo**

Fonte: Elaborado pela autora.

Em resumo, não houve qualquer alteração no grupo Circulante, mas houve a integração do Ativo Realizável a Longo Prazo e dos subgrupos do Ativo Permanente ao Ativo Não Circulante, foi criado o subgrupo Intangível e excluídos o subgrupo Diferido e o grupo Permanente.

#### 2.2.1.1 Extinção do Grupo Ativo Permanente

Sobre o Ativo Permanente, que foi abolido pela Lei n. 11.941/09, tendo suas subcontas reclassificadas para o Ativo Não Circulante, cabe uma análise mais apurada acerca das implicações tributárias que poderão vir a ocorrer, como segue:

## a) Contribuição para o PIS e COFINS

Acerca dos efeitos tributários sobre as alterações sofridas pelo Ativo Permanente, faz-se mister a análise de vários dispositivos legais. Primeiramente, a Lei n. 9.718/98, que dispõe sobre o PIS e a COFINS em suas modalidades cumulativas, assevera:

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

[...]

§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, **excluem-se da receita bruta:**

[...]

IV - a receita decorrente da venda de bens do **ativo permanente**. (BRASIL, 1998, grifo nosso)

Há ainda a Lei n. 10.637/02, que dispõe sobre o PIS em sua modalidade não-cumulativa:

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.

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

VI – não operacionais, decorrentes da venda de **ativo imobilizado**. (BRASIL, 2002, grifo nosso)

E a Lei n. 10.833/03, que dispõe sobre a COFINS em seu regime não-cumulativo:

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.

[...]

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

[...]

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

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto:

I - nos incisos I e II do § 3º do art. 1º desta Lei; (BRASIL, 2003, grifo nosso)

Da leitura dos dispositivos legais acima, depreende-se que a legislação federal isenta as receitas decorrentes da venda de bens do ativo permanente da incidência das Contribuições para o PIS e da COFINS. Cumpre notar que embora a Lei n. 10.637/02, que dispõe acerca da Contribuição ao PIS não cumulativo, exclua da base de cálculo dessa Contribuição apenas as receitas decorrentes da alienação de bens do ativo imobilizado, a Lei n. 10.833/03 estende o referido benefício à receita decorrente da venda de todo o ativo permanente.

Sob esse prisma, da análise da legislação tributária combinada com a Lei das Sociedades por Ações é possível concluir que, uma vez extinto o ativo permanente, a isenção da COFINS e da Contribuição ao PIS sobre a receita decorrente da venda dos bens do ativo permanente perdeu sua aplicação. Porém, partindo da premissa de que as contas “filhas” que compunham o Ativo Permanente apenas foram reclassificadas para o grupo recém criado Ativo Não Circulante, sendo que apenas a conta “mãe” foi extinta, é razoável entender que não é porque houve uma mudança de denominação contábil que a receita decorrente da venda de bens do Ativo Imobilizado e Investimentos deixou de ser isenta das Contribuições para o PIS e da COFINS.

## **b) Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro**

O Regulamento do Imposto de Renda dispõe sobre a possibilidade do lucro auferido na venda de bens do Ativo Permanente ser reconhecido, para fins de apuração do Lucro Real, de forma diferida, na medida em que a receita com a venda do bem for sendo efetivamente recebida pelo contribuinte:

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.

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. (BRASIL, 1999, grifo nosso)

O disposto acima, aplicável ao IRPJ, também é válido para a CSLL:

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, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na

legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (BRASIL, 1995a)

Novamente, a legislação tributária concede benefício aos bens do extinto Ativo Permanente. Porém, conforme já elucidado anteriormente, esse grupo era composto pelas subcontas Investimentos, Imobilizado e Diferido. Após as alterações promovidas na legislação contábil, as subcontas Investimentos e Imobilizado continuam a existir, porém, sob uma nova conta “mãe” denominada Ativo Não Circulante.

Nessa vereda, à exceção do Ativo Diferido, que foi extinto, o conteúdo do Ativo Permanente subsiste, porém, com uma nova denominação. Dessa forma, como houve apenas alteração de denominação contábil da conta “mãe”, é coerente afirmar que ainda pode-se valer do benefício do diferimento da apropriação do ganho de capital auferido pelas empresas que optem pelo Lucro Real.

Para as empresas que optam pelo Lucro Presumido não há qualquer ajuste a ser feito, devendo todo o ganho ser adicionado ao lucro, à vista.

### **2.2.1.2 Extinção do Subgrupo Ativo Diferido**

Sobre o Ativo Diferido, que foi extinto pela Lei n. 11.941/09, cabe uma análise mais apurada acerca das implicações tributárias que poderão vir a ocorrer. Isso porque a Lei n. 6.404/76, em seu artigo 179, definia o Ativo Diferido como “as aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social, inclusive os juros pagos ou creditados aos acionistas durante o período que anteceder o início das operações sociais”. O Ativo Diferido caracterizava-se, portanto, na evidenciação de recursos que eram aplicados na realização de despesas que contribuiriam para a formação do resultado de mais de um exercício social futuro, e que seriam apropriadas às contas de resultado, na medida em que essa contribuição influenciaria a geração do resultado de cada exercício.

As principais contas que eram classificadas como Diferido, segundo Ludícibus, Martins e Gelbcke (2007), eram:

- I - gastos de implantação e pré-operacionais;
- II - gastos de implantação de sistemas e métodos;
- III - gastos de reorganização ou reestruturação;

IV - gastos com colocação de ações;

V - variações cambiais de 1999 a 2001.

Como o grupo Diferido foi extinto, a nova norma contábil orienta que:

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 § 3<sup>o</sup> do art. 183 desta Lei. (BRASIL, 1976)

O saldo existente no balanço, em 31 de dezembro de 2008, deverá ser reclassificado e alocado em outros grupos de contas. Quando não for possível sua reclassificação, estes saldos permanecerão na conta Ativo Diferido, até que sejam integralmente amortizados.

#### **a) Contribuição para o PIS e COFINS**

Os bens e direitos antes registrados no Ativo Diferido não tinham qualquer implicação na apuração do PIS e da COFINS. Agora, aqueles bens e direitos que forem reclassificados, devido suas características, para a conta de Imobilizado, deverão ser depreciados mensalmente, conforme determina a legislação vigente.

Aquelas empresas que apuram as Contribuições para o PIS e a COFINS pela modalidade da não-cumulatividade podem aproveitar crédito das referidas Contribuições relativamente aos bens do Ativo Imobilizado que forem utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, ou ainda, para locação a terceiros. Assim dispõe a Lei n. Lei 10.833/03, que trata 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;

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:

---

<sup>2</sup> O parágrafo 3º, do artigo 183, da Lei n. 6.404, dispõe sobre a redução do valor recuperável dos ativos.

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

E a Lei n. 10.637/02 que trata do PIS não-cumulativo:

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, 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; (BRASIL, 2002)

Pelo exposto, caso não houvesse o Regime Tributário de Transição, os bens que forem reclassificados para o Imobilizado, e que forem utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, ou ainda, para locação a terceiros, proporcionarão à empresa a recuperação de crédito das Contribuições para o PIS e a COFINS, com base nos encargos de depreciação. Desta feita, haverá a diminuição do valor a recolher a título das Contribuições.

Quanto aos bens e direitos que, devido sua natureza, forem reclassificados para o Ativo Intangível, não acarretarão qualquer impacto na apuração do PIS e da COFINS, pois a legislação não permite o aproveitamento de crédito das Contribuições relativas aos bens do Intangível. Também não acarretarão qualquer impacto na apuração das Contribuições os bens e direitos que, devido sua natureza, forem mantidos até sua completa amortização ou reclassificados diretamente para o Resultado do Exercício, pois estas não configuram operações de receita, ou despesa que permita o aproveitamento de créditos.

Aquelas empresas que apuram as Contribuições para o PIS e a COFINS pelo regime cumulativo também não sofrerão qualquer impacto nas Contribuições, pois nesta modalidade, o PIS e a COFINS incidem apenas sobre o faturamento.

## **b) Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro**

O Regulamento do Imposto de Renda permite a amortização, para fins de determinação do Lucro Real, dos valores registrados no extinto Ativo Diferido:

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: (BRASIL, 1999, grifo nosso)

Tal Diploma Legal também permite a dedutibilidade da depreciação, para fins de determinação do Lucro Real, dos valores registrados no Ativo Imobilizado:

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.

§ 1º A 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.

§ 5º Somente será permitida depreciação de bens móveis e imóveis intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços. (BRASIL, 1999)

Nessa vereda, os bens e direitos que forem reclassificados para o Imobilizado passarão a ser depreciados, sendo que os encargos de depreciação poderão ser computados para determinação do Lucro Real. Neste caso, apenas haverá efeito tributário se as taxas de depreciação utilizadas forem diferentes das taxas de amortização anteriormente empregadas, o que poderá gerar aumento ou diminuição do lucro.

Quanto aos bens e direitos que, devido sua natureza, forem reclassificados para o Ativo Intangível, que são amortizáveis, estes poderão ser computados para determinação do Lucro Real, nos termos do artigo 325 do Regulamento do Imposto de Renda, que permite a apropriação dos encargos de amortização, desde que correspondam aos seguintes itens:

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:

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; (BRASIL, 1999)

Neste caso, não haverá efeito tributário, pois continuarão sendo utilizadas as taxas de amortização anteriormente empregadas.

Quanto aos bens que, devido a sua natureza, forem reclassificados para o Intangível, mas referirem-se aos itens abaixo, poderá haver discussão:

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;

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;

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;

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;

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;

f) os juros durante o período de construção e pré-operação;

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

h) os custos, despesas e outros encargos com a reestruturação, reorganização ou modernização da empresa. (BRASIL, 1999, grifo nosso)

Isso porque, segundo o citado dispositivo, para que sejam amortizados, tais valores devem estar registrados no Ativo Diferido, que foi extinto. Como tais contas não estão mais registradas no Ativo Diferido, a Receita Federal poderá entender que não há mais valor a ser amortizado. No entanto, a mera classificação no grupo contábil não deveria interferir no tratamento fiscal a ser dispensado aos bens e direitos, podendo ser discutido. Dessa forma, é coerente afirmar que mesmo

não estando classificado no Diferido, tais valores possam continuar a ser amortizados, uma vez que a sua natureza não tenha sido modificada.

Em função da legislação tributária prever a amortização do extinto Ativo Diferido, quanto àqueles bens e direitos que forem computados diretamente no Resultado, é coerente afirmar que poderão ser deduzidos na apuração do Lucro Real. Neste caso, haverá a diminuição do Lucro Real, acarretando uma diminuição do IRPJ e da CSLL a recolher, ou o aumento do Prejuízo Fiscal, que poderá ser compensado em períodos futuros, hipótese em que ocorrerá a antecipação da dedução que antes seria feita em parcelas mensais, conforme as taxas de amortização.

Já aqueles bens que, em virtude de sua natureza, não puderem ser reclassificados e que, portanto, serão mantidos no Diferido até sua completa amortização, estes continuarão sendo computados na determinação do Lucro Real.

Aquelas empresas que apuram o IRPJ e a CSLL pelo Lucro Presumido não sofrerão qualquer impacto fiscal, pois nesta modalidade, as taxas de amortização e depreciação não influenciam no cômputo das referidas espécies tributárias.

### **2.2.1.3 Criação do Subgrupo Intangível**

A Lei n. 11.638/07 criou o subgrupo Intangível, dentro do grupo Permanente, que posteriormente foi incorporado ao grupo Não Circulante, conforme observa-se na nova redação dada ao artigo 178 da Lei n. 6.404/76, já citado. Em síntese, todos os valores referentes a bens não corpóreos (marcas, patentes, direitos autorais, etc.) deverão ser classificados no subgrupo Intangível. Entretanto, o Pronunciamento Técnico CPC 4 (2008, p. 9), orienta que um ativo intangível deve ser reconhecido apenas se “for provável que os benefícios econômicos futuros esperados atribuíveis ao ativo serão gerados em favor da entidade; e, o custo do ativo possa ser mensurado com segurança”. Portanto, apenas serão classificados como Intangíveis os bens e direitos que puderem ser valorados com certeza, e que proporcionarem benefícios futuros à entidade.

Os ativos intangíveis devem ser mensurados em função de sua vida útil ser definida ou não definida. Ludícibus, Martins e Gelbcke (2007, p. 229), advogam que,

Tecnicamente, duas abordagens de mensuração subsequente são utilizadas para os intangíveis. Se há vida útil conhecida, confiavelmente determinada, utiliza-se a abordagem da amortização (*amortization approach*); se não há vida útil conhecida, ou sua delimitação é impossível de se obter de modo confiável, utiliza-se a abordagem dos testes de recuperação (*impairment approach*).

Sempre que um ativo intangível tiver sua vida útil definida, será amortizado pelo tempo em que gerar benefícios à empresa. Enquanto que os bens que não tiverem uma vida útil definida serão submetidos a testes de redução do valor recuperável de ativos.

#### **a) Contribuição para o PIS e COFINS**

Dentre os bens de longo prazo classificados no Ativo Não-Circulante, apenas permitem o aproveitamento do crédito das Contribuições para o PIS e a COFINS as máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado e as edificações e benfeitorias em imóveis utilizados nas atividades da empresa.

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)

Por não haver previsão legal, os encargos de amortização dos bens do Ativo Intangível não poderão ser considerados na base de cálculo para o aproveitamento dos créditos das referidas Contribuições, não produzindo, portanto, qualquer efeito fiscal.

## **b) Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro**

O Regulamento do Imposto de Renda dispõe acerca dos bens que, para fins de apuração do Lucro Real, podem ser amortizados, conforme o artigo 325 do Regulamento do Imposto de Renda:

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:

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;

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;

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;

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;

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;

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;

f) os juros durante o período de construção e pré-operação;

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

h) os custos, despesas e outros encargos com a reestruturação, reorganização ou modernização da empresa. (BRASIL, 1999)

Embora o mencionado Regulamento não disponha, especificamente, dos bens classificados no Intangível, é coerente afirmar que aqueles bens classificados no Intangível, e que estejam relacionados no artigo 325 do referido Diploma Legal, terão seus respectivos encargos de amortização considerados no cálculo do Lucro Real. Neste caso, não haverá efeito tributário, pois serão transferidos para o Intangível aqueles bens e direitos incorpóreos que antes eram registrados no Imobilizado ou no Diferido, cujo qual já havia previsão de amortização.

Para as empresas que optam pelo Lucro Presumido também não haverá efeito, haja vista que os encargos de amortização não são considerados na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

### **2.2.2 Extinção do Subgrupo Resultado de Exercícios Futuros**

Segundo o artigo 178 da Lei n. 6.404/76, o Passivo será composto pelo Circulante, Não Circulante e Patrimônio Líquido. A nova redação dada pela Lei n. 11.941/09 não fez alusão a conta de Resultado de Exercícios Futuros, subentendendo-se, assim, que esta conta tenha sido extinta.

Entretanto, o artigo 299-B da Lei n. 6.404/76, incluído pela Lei n. 11.941/09, estabeleceu que “o saldo existente no resultado de exercício futuro em 31 de dezembro de 2008 deverá ser reclassificado para o passivo não circulante em conta representativa de receita diferida”, e o parágrafo único do referido artigo complementa ainda que este saldo deverá evidenciar a receita diferida e o respectivo custo diferido.

Portanto, os saldos existentes no grupo Resultado de Exercícios Futuros deverão ser reclassificados para o Passivo Não Circulante, em conta específica de receitas diferidas, onde deverão ser evidenciados os custos e despesas correspondentes em conta redutora.

Ressalta-se que, em função da legislação não prever que tipo de operações serão classificadas na conta Receitas Diferidas, mas apenas prevê que o saldo anterior do grupo Resultado de Exercícios Futuros deverão ser reclassificados

para tal, a conta Receitas Diferidas não poderá ser utilizada para outra finalidade, senão apenas manter o saldo do extinto Resultado de Exercícios Futuros até sua efetiva realização. Logo, aqueles valores que anteriormente eram classificados no grupo Resultado de Exercícios Futuros deverão ser contabilizados diretamente no Resultado do Exercício.

#### **a) Contribuição para o PIS e COFINS**

Considerando que a partir da extinção do grupo Resultado de Exercícios Futuros, as receitas anteriormente classificadas neste grupo deverão ser reconhecidas no Resultado do Exercício, haverá a antecipação da incidência das Contribuições para o PIS e a COFINS, que incidem sobre o faturamento, conforme dispõe a Lei n. 9.718/98, que trata do PIS e da COFINS em suas modalidades cumulativas:

Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica. (BRASIL, 1998)

Há ainda a Lei n. 10.637/02, que dispõe sobre o PIS em sua modalidade não-cumulativa:

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. (BRASIL, 2002)

E a Lei n. 10.833/03, que dispõe sobre a COFINS em seu regime não-cumulativo:

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. (BRASIL, 2003)

Ressalta-se que se trata apenas de antecipação do recolhimento dos tributos, pois os mesmos incidiriam em ocasião futura, gerando, portanto, efeitos tributários apenas de curto prazo para a empresa.

## b) Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro

A exemplo do que acontece no cálculo das Contribuições para o PIS e a COFINS, o fato de se reconhecer a receita quando do recebimento, e não mais em função da competência a qual pertence, acarretará efeitos no cálculo do IRPJ e da CSLL, tanto para os optantes pelo Lucro Presumido como para os optantes pelo Lucro Real, hipótese em que haverá a antecipação da incidência das referidas espécies tributárias.

### 2.2.3 Alterações do Grupo Patrimônio Líquido

As Leis n. 11.638/07 e 11.941/09 alteraram o artigo 178 da Lei n. 6.404/76, sendo que o grupo de contas do Patrimônio Líquido passou a ser dividido em Capital Social, Reservas de Capital, Ajustes de Avaliação Patrimonial, Reservas de Lucros, Ações em Tesouraria e Prejuízos Acumulados:

Art. 178. No balanço, as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia.

§ 2º No passivo, as contas serão classificadas nos seguintes grupos:

III – patrimônio líquido, dividido em capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados. (BRASIL, 1976)

Anteriormente a essa modificação, as contas do Patrimônio Líquido eram divididas em Capital Social, Reservas de Capital, Reservas de Reavaliação, Reservas de Lucros e Lucros ou Prejuízos Acumulados.

O grupo do Patrimônio Líquido anteriormente vigente, e o atual, podem ser evidenciados da seguinte forma:

LEI N. 6.404/76 REDAÇÃO ORIGINAL	LEI N. 6.404/76 COM ALTERAÇÕES DA LEI N. 11.941/09
<b>Patrimônio Líquido</b>	<b>Patrimônio Líquido</b>
Capital Social	Capital Social
Reservas de Capital	Reservas de Capital
Reservas de Reavaliação	Ajustes de Avaliação Patrimonial
Reservas de Lucros	Reservas de Lucros
Lucros ou Prejuízos Acumulados	Ações em Tesouraria
	Prejuízos Acumulados

**Quadro 1: Estrutura das contas do Patrimônio Líquido**

Fonte: Elaborado pela autora.

Em resumo, é possível notar o desaparecimento da conta de Lucros Acumulados, a extinção da conta de Reserva de Reavaliação, e a criação das contas Ajustes de Avaliação Patrimonial e Ações em Tesouraria.

### **2.2.3.1 Restrição da Conta de Lucros Acumulados**

De acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 13 (2008, p. 13), “[...] o lucro líquido do exercício deve ser integralmente destinado de acordo com os fundamentos contidos nos arts. 193 a 197<sup>3</sup> da Lei das S.A.”. Portanto, a conta Lucros Acumulados não deverá mais figurar no balanço das empresas, devendo o lucro do exercício ser totalmente destinado as contas de reservas, conforme prevêem o estatuto e a Lei das S.A., e a parcela restante deverá ser distribuída aos acionistas na forma de dividendos, ou ser destinada a conta Reservas de Lucros.

É importante destacar que, apesar de a Lei n. 11.638/07 estender às sociedades de grande porte as obrigações legais das Sociedades Anônimas, a Resolução CFC n. 1.157, de 13 de fevereiro de 2009, restringiu a obrigação da extinção da conta Lucros Acumulados das Sociedades Limitadas. Segundo o Conselho Federal de Contabilidade (2009), “a obrigação de essa conta não conter saldo positivo aplica-se unicamente às sociedades por ações, e não às demais, e para os balanços do exercício social terminado a partir de 31 de dezembro de 2008 [...]”. Ou seja, as sociedades limitadas que observarem a legislação societária poderão manter o saldo positivo de sua acumulação de lucros no Patrimônio Líquido.

#### **a) Contribuição para o PIS e COFINS**

A restrição da conta Lucros Acumulados não afeta a apuração das Contribuições para o PIS e a COFINS, haja vista que os valores contabilizados nesta rubrica não geram receita, custo ou despesa, que são os valores que interferem no cálculo das Contribuições.

#### **b) Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro**

---

<sup>3</sup> Os artigos 193 a 197 da Lei das S.A. tratam das reservas e retenções de lucros.

Os valores contabilizados nesta rubrica também não tem implicação com a apuração do IRPJ e da CSLL. Portanto, a sua extinção parcial não trará qualquer efeito tributário direto para as empresas.

Ressalta-se, no entanto, que esta conta interfere no cálculo dos juros sobre o capital próprio, e que sua restrição poderá trazer alguma implicação, como será demonstrado mais adiante.

### **2.2.3.2 Extinção da Conta de Reserva de Reavaliação**

O parágrafo 3º do artigo 182 da Lei n. 6.404/76 teve sua redação alterada pela Lei n. 11.638/07, sendo excluída a conta Reserva de Reavaliação. De acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 13 (2008, p. 12),

A Lei nº 11.638/07 eliminou a possibilidade de reavaliação espontânea de bens. Assim, os saldos existentes nas reservas de reavaliação constituídas antes da vigência dessa Lei, inclusive as reavaliações reflexas de controladas e coligadas, devem:

- ( a ) ser mantidos até sua efetiva realização; ou
- ( b ) ser estornados até o término do exercício social de 2008.

Com a eliminação da reavaliação espontânea de bens do ativo, os saldos que existiam na conta de Reserva de Reavaliação deverão ser estornados ou mantidos até sua efetiva realização.

#### **a) Contribuição para o PIS e COFINS**

A entidade que optar em manter as reservas de reavaliação de bens do Ativo não sofrerá qualquer impacto na apuração das Contribuições para o PIS e a COFINS. No entanto, caso opte pelo estorno da reserva ora constituída, haverá um aumento no valor do PIS e da COFINS a recolher. Isso porque o estorno da reserva de reavaliação implica na diminuição do valor do bem no Ativo e, conseqüentemente, na diminuição dos encargos de depreciação, que permitem o aproveitamento do crédito das Contribuições na modalidade 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;

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)

Portanto, caso não houvesse o Regime Tributário de Transição, a empresa que estornasse a reserva de reavaliação sofreria implicações tributárias na determinação das Contribuições a recolher.

Para as empresas que optam pelo regime cumulativo de apuração das Contribuições, não haverá qualquer efeito fiscal, haja vista essas empresas não aproveitarem créditos das referidas Contribuições.

## **b) Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro**

A exemplo do que ocorre com o PIS e a COFINS, a empresa que optar por manter a Reserva de Reavaliação de Bens não sofrerá impacto na determinação do IRPJ e da CSLL. No entanto, caso opte por estornar os valores, também haveria um aumento do valor a recolher das referidas espécies tributárias, haja vista a diminuição dos encargos de depreciação, que são dedutíveis para fins de determinação do Lucro Real.

Para as empresas que optam pelo Lucro Presumido, não haverá qualquer efeito fiscal.

### **2.2.3.3 Criação da Conta de Ajustes de Avaliação Patrimonial**

O ajuste da avaliação patrimonial é uma correção do valor apresentado no balanço patrimonial, de um ativo ou passivo, em relação ao seu valor justo. O artigo 182 da Lei n. 6.404/76, com a nova redação dada pela Lei n. 11.941/09, afirma que:

§ 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 [...]. (BRASIL, 1976).

As variações patrimoniais em decorrência do valor justo, que são lançadas em contrapartida na conta de Ajustes de Avaliação Patrimonial, tem por objetivo expressar a realidade patrimonial de uma empresa.

Braga e Almeida (2009, p. 53), afirmam que

[...] a conta de Ajuste de Avaliação Patrimonial (AAP) contemplará as contrapartidas de ajustes a preço de mercado de ativos e passivos, decorrentes das seguintes transações:

- a) reestruturações societárias [...].
- b) avaliações de instrumentos financeiros [...].
- c) normas emitidas pela CVM em consonância com os padrões internacionais de contabilidade [...].

Os autores afirmam ainda que os ajustes de conversão em função de variação cambial de investimentos societários no exterior também deverão ser contabilizados na conta de Ajuste de Avaliação Patrimonial.

Cabe aqui lembrar que a conta Ajuste da Avaliação Patrimonial não é uma Reserva de Lucros, pois não passa pelo resultado do exercício e, também, não é sinônimo de Reavaliação de Ativos, que era contabilizado na conta de Reserva de Reavaliação, mas sim uma conta que tem a finalidade de ajustar o balanço ao seu real valor de mercado. Esta conta poderá ter natureza credora ou devedora, neste caso, redutora do patrimônio líquido, conforme os ajustes forem a maior ou a menor que o valor contábil registrado no balanço.

É importante destacar que as contas do ativo e do passivo continuam sendo registradas pelo seu valor original de entrada. Contudo, quando ocorrer mudança no seu valor justo, para mais ou para menos, o saldo contábil da conta deverá ser atualizado para expressar corretamente o seu valor. A contrapartida do aumento ou diminuição do ativo ou do passivo será na conta Ajuste de Avaliação Patrimonial, no Patrimônio Líquido.

#### **a) Contribuição para o PIS e COFINS**

Os valores contabilizados na conta Ajustes de Avaliação Patrimonial não afetam a apuração das Contribuições para o PIS e a COFINS, haja vista que os valores contabilizados nesta rubrica não geram receita, custo ou despesa, que são os valores que implicam na apuração das Contribuições.

## **b) Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro**

Os valores contabilizados nesta rubrica também não tem qualquer implicação com a apuração do IRPJ e da CSLL.

Cabe mencionar que, por esta não ser uma conta de Reserva de Capital, poderia influenciar no cálculo dos Juros sobre o Capital Próprio. No entanto, a Lei n. 11.941/09 afastou esta possibilidade:

Art. 59. Para fins de cálculo dos juros sobre o capital a que se refere o art. 9º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, não se incluem entre as contas do patrimônio líquido sobre as quais os juros devem ser calculados os valores relativos a ajustes de avaliação patrimonial a que se refere o § 3º do art. 182 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, com a redação dada pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007. (BRASIL, 2009)

Portanto, não terá qualquer efeito fiscal os valores contabilizados na conta de Ajustes de Avaliação Patrimonial.

### **2.2.3.4 Subvenções e Doações para Investimentos**

Até a promulgação da Lei n. 11.638/07, os subsídios governamentais eram registrados na conta de Reservas de Incentivos Fiscais, no Patrimônio Líquido, e não transitavam pelo resultado do exercício. Com a nova regra, segundo o Pronunciamento Técnico CPC 7 (2008, p. 4),

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

De acordo com a nova sistemática, as subvenções governamentais devem ser reconhecidas como receita, no resultado, respeitando-se o princípio da Competência. A empresa poderá destinar a parcela de lucro obtida com a subvenção governamental para a conta de Reserva de Incentivos Fiscais, no Patrimônio Líquido, debitando a conta de Lucros Acumulados, do Resultado, e creditando tal Reserva, conforme dispositivo incluído pela Lei n. 11.638/07 na Lei n. 6.404/76:

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). (BRASIL, 1976).

Pela redação do dispositivo acima, percebe-se ainda que o lucro auferido pela doação ou subvenção para investimento, quando revertido para a conta de Reserva específica, não implicará no cálculo dos dividendos obrigatórios.

#### **a) Contribuição para o PIS e COFINS**

Conforme determina o artigo 1º das Leis n. 10.637/02 e 10.833/03, que tratam do PIS e da COFINS em suas modalidades não-cumulativas, respectivamente, as Contribuições em tese incidem sobre o total das receitas auferidas pela empresa, independentemente da classificação ou denominação adotadas.

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. (BRASIL, 2002)

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. (BRASIL, 2003)

Nessa vereda, tendo em vista que as subvenções e doações governamentais passaram a ser computadas diretamente no Resultado do Exercício, e não mais diretamente no Patrimônio Líquido, é indubitável afirmar que tais receitas passam a compor a base de cálculo das Contribuições.

Para sanar esta questão, o legislador incluiu no artigo 21 da Lei n. 11.941/09 o seguinte dispositivo legal:

Art. 21. [...]

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 (BRASIL, 2009)

Logo, caso não fosse criado o Regime Tributário de Transição, a mudança nos critérios de contabilização das subvenções governamentais teriam impactos fiscais para as empresas.

Já para as empresas que optam pelo regime cumulativo de apuração das Contribuições, tendo em vista a revogação, a partir de 28 de maio de 2009, do parágrafo 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, promovida pelo inciso XII do artigo 79

da Lei n. 11.941/09, por não ser considerado faturamento (receita bruta) decorrente da atividade exercida por essas pessoas jurídicas, os valores lançados no Resultado a título de subvenções e doações governamentais não integrarão a base de cálculo das Contribuições, não produzindo, portanto, qualquer efeito fiscal os novos critérios de contabilização destes benefícios.

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

~~§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009) (BRASIL, 1998)~~

## **b) Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro**

Antes do advento da Lei n. 11.638/07, as subvenções para investimentos não eram tributáveis, conforme dispositivo abaixo transcrito:

Art. 38 [...]

§ 2º - As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que:

a) registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto nos §§ 3º e 4º do artigo 19; ou

b) feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas. (BRASIL, 1977)

Como as subvenções para investimento passaram a ser reconhecidas no Resultado do Exercício, e não mais como Reserva diretamente no Patrimônio Líquido, tais incentivos passaram a ser oferecidos a tributação do IRPJ e da CSLL para as empresas optantes pelo Lucro Real, conforme a Solução de Consulta transcrita abaixo:

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 75 de 27 de Maio de 2008

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

EMENTA: DOAÇÕES FEITAS PELO PODER PÚBLICO. CÔMPUTO NO LUCRO REAL.

A partir de 1º de janeiro de 2008, as doações feitas pelo Poder Público obrigatoriamente serão registradas pelas pessoas jurídicas donatárias como receitas do período a que competirem, não havendo previsão legal para sua exclusão do lucro líquido para efeito de apuração do lucro real.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 6.404, de 1976, arts. 182, § 1º, e 195-A; Lei nº 11.638, de 2007, arts. 1º, 2º e 10; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, arts. 38,

§ 2º, e 67, inciso XI; Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/1999), arts. 443 e 274, § 1º.

VERA LÚCIA RIBEIRO CONDE  
Chefe da Divisão  
(BRASIL, 2008)

Para corrigir esta situação, a Lei n. 11.941, de maio de 2009, tratou especificamente acerca deste tema:

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;**

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. (BRASIL, 2009, grifo nosso)

Dessa forma, apesar de transitar pelo Resultado, as doações e subvenções governamentais não serão mais tributadas pelo IRPJ e pela CSLL para as empresas que optam pelo Lucro Real.

Faz-se mister repetir o disposto no parágrafo 2º do dispositivo acima transcrito, que determina que “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”. Por sua vez, o parágrafo 1º do artigo 15 da Lei n. 11.941/09, ora mencionado, afirma que:

Art. 15. [...]

§ 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. (BRASIL, 2009)

Ou seja, o legislador deixou o entendimento de que a não tributação das doações e subvenções para investimentos tem caráter permanente e não deverá estar sujeita a novas regras fiscais a serem expedidas no futuro para adaptar a legislação tributária às novas regras contábeis.

Já para aquelas empresas que optam pelo Lucro Presumido de determinação do IRPJ e da CSLL a recolher, as doações e subvenções para investimentos continuam integrando a base de cálculo das mesmas, conforme recente Solução de Consulta:

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 320, DE 20 DE AGOSTO DE 2009

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

As subvenções para investimento devem ser incluídas integralmente na base de cálculo do imposto de renda apurado com base no lucro presumido.

DISPOSITIVOS LEGAIS: DL nº 1.598, de 1977, art. 38; Lei nº 11.941, de 2009, art. 18; RIR/1999, arts. 392, I, e 443; PN CST nº 112, de 1978.

MARCO ANTÔNIO FERREIRA POSSETTI

Chefe

(BRASIL, 2011)

### 2.2.3.5 Juros sobre o Capital Próprio

O mecanismo dos juros sobre o capital próprio é um instrumento de remuneração dos sócios que tem relação com o capital por eles investido na sociedade, em contrapartida pelo custo de oportunidade dos recursos nela mantidos.

A dedutibilidade e as regras de cálculo dos valores pagos aos sócios ou acionistas das pessoas jurídicas a título de juros sobre o capital próprio foram instituídas pelo artigo 9º da Lei n. 9.249/1995:

Art. 9º A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP. (BRASIL, 1995b)

Como o cálculo dos juros sobre o capital próprio é baseado em informações extraídas das demonstrações contábeis, especialmente das contas do Patrimônio Líquido, não existe um mecanismo legalmente previsto para a neutralização dos efeitos derivados das novas normas contábeis, haja vista que o artigo 21 da Lei n. 11.941/09, prevê a neutralidade tributárias apenas para o cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS, sendo que seu alcance limita-se apenas em apurar o lucro tributável.

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. (BRASIL, 2009)

Inclusive, a própria Lei n. 11.941/09, em seu artigo 59, prevê que os valores relativos a ajustes de avaliação patrimonial não devem ser incluídos para fins de cálculo dos juros sobre o capital próprio, e apenas estes ajustes. A Lei não cita nenhum outro ajuste que deva ser desconsiderado:

Art. 59. Para fins de cálculo dos juros sobre o capital a que se refere o art. 9º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, não se incluem entre as contas do patrimônio líquido sobre as quais os juros devem ser calculados os valores relativos a ajustes de avaliação patrimonial a que se refere o § 3º do art. 182 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, com a redação dada pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007. (BRASIL, 2009)

No entanto, apenas parte dos ajustes contábeis necessários para adequação as normas internacionais de contabilidade será reconhecida na conta ajustes de avaliação patrimonial. Muitas das alterações contábeis tem como contrapartida as contas de resultado, que aumentam ou diminuem o lucro contábil,

como, por exemplo, ajuste a valor presente, provisão para perda na recuperação do valor do ativo, ajustes de instrumentos financeiros, etc. que terão impactos no cálculo dos juros sobre o capital próprio e no valor a ser deduzido no cálculo do IRPJ e CSLL.

Isso porque, para fins de cálculo do IRPJ e da CSLL, o valor a ser deduzido a título de juros sobre o capital próprio corresponde a, no máximo, o maior valor entre 50% (cinquenta por cento) do lucro líquido do exercício, antes de sua própria dedução, ou 50% (cinquenta por cento) dos lucros acumulados e reserva de lucros:

§ 1º O efetivo pagamento ou crédito dos juros fica condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados. (BRASIL, 1995b)

Como a conta Lucros Acumulados foi extinta, resta apenas a dedução até o limite de 50% (cinquenta por cento) do Lucro Líquido contábil, que possui os efeitos dos ajustes dos novos critérios contábeis, o que poderá aumentar ou diminuir o valor dos juros sobre o capital próprio a ser deduzido.

## **2.2.4 Critérios de Avaliação de Ativos e Passivos**

Os critérios de avaliação de ativos e passivos de longo prazo, previstos na legislação societária, foram alterados pelas Leis n. 11.638/07 e 11.941/09. Os novos critérios são os seguintes:

### **2.2.4.1 Avaliação a Valor Justo de Instrumentos Financeiros**

De acordo com os novos critérios contábeis, aquelas aplicações em instrumentos financeiros, classificados no Circulante ou Realizável a Longo Prazo, que sejam destinados à negociação ou disponíveis à venda serão avaliados pelo seu valor justo ou de mercado, enquanto que aqueles investimentos mantidos até o seu vencimento deverão ser contabilizados pelo custo de aquisição ou pelo valor de emissão e atualizados conforme disposições legais ou contratuais, devendo ser ajustado ao valor provável de realização, quando este for inferior, conforme dispõe a nova redação da Lei das Sociedades por Ações:

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; (BRASIL, 1976)

Por valor justo, segundo conceito definido pelo Pronunciamento Técnico CPC n. 12 (2009, p. 12), com base na Lei n. 6.404/76, tem-se que é o “[...] valor pelo qual um ativo pode ser negociado, ou um passivo liquidado, entre partes interessadas, conhecedoras do negócio e independentes entre si, com a ausência de fatores que pressionem para a liquidação da transação [...]”. Nesse enleio, valor justo pode ser definido como o valor de mercado de uma operação.

Os efeitos decorrentes da avaliação a valor justo deverão ser reconhecidos na conta Ajustes de Avaliação Patrimonial, no Patrimônio Líquido:

Art. 182 [...]

§ 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).

No regime contábil anterior, um ativo financeiro apenas poderia ser ajustado a valor de mercado quando o valor do mesmo fosse inferior ao valor contábil, que por sua vez, deveria ser contabilizado pelo custo de aquisição.

### **a) Contribuição para o PIS e COFINS**

Para a análise dos possíveis efeitos tributários oriundos dos novos critérios de avaliação de ativos e passivos financeiros, faz-se necessária a análise dos seguintes dispositivos legais:

Primeiramente, a Lei n. 9.718/98, que dispõe sobre o PIS e a COFINS em suas modalidades cumulativas, assevera:

Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu

faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica. (BRASIL, 1998).

Há ainda a Lei n. 10.637/02, que dispõe sobre o PIS em sua modalidade não-cumulativa:

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. (BRASIL, 2002)

E a Lei n. 10.833/03, que dispõe sobre a COFINS em seu regime não-cumulativo:

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. (BRASIL, 2003).

Com base nos dispositivos acima, tem-se que os ajustes decorrentes da avaliação de instrumentos financeiros que tiverem como contrapartida a conta de Ajustes de Avaliação Patrimonial, no Patrimônio Líquido, não implicariam em incidência das Contribuições, uma vez que o fato gerador das mesmas é a obtenção de receitas, independentemente da existência do Regime Tributário de Transição.

## **b) Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro**

Considerando que os ajustes de instrumentos financeiros a valor justo, ou de mercado, são contabilizados diretamente no Patrimônio Líquido da empresa, sem transitar pelas contas de Resultado, não haverá qualquer efeito tributário a título de IRPJ e CSLL para a organização, independentemente do regime de tributação por ela escolhido, pois estes ajustes não representam receitas ou despesas.

### **2.2.4.2 Ajuste a Valor Presente de Instrumentos Financeiros**

Os ativos e passivos financeiros de longo prazo, que possuem juros embutidos, serão avaliados pelo método do ajuste a valor presente, para ajustar o valor dessas contas de modo que sejam representadas livres de qualquer ônus financeiro de longo prazo. Pela nova redação da Lei n. 6.404/76, tem-se que:

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

[...]

VIII – os elementos do ativo decorrentes de operações de longo prazo serão ajustados a valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante.

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. (BRASIL, 1976)

O ajuste a valor presente visa demonstrar o valor atual de um fluxo de caixa futuro, pois exclui os encargos financeiros oriundos das operações a prazo, que apenas devem ser reconhecidos na medida em que forem ocorrendo. Desse modo, os rendimentos ou encargos financeiros decorrentes das operações de longo prazo são contabilizados respeitando-se o regime de competência.

Com base no Pronunciamento Técnico CPC n. 12 (2009), os efeitos decorrentes da avaliação a valor presente deverão ser reconhecidos diretamente no resultado do exercício, em contas representativas de receitas e despesas decorrentes de ajuste a valor presente.

As reversões dos ajustes a valor presente dos ativos e passivos monetários qualificáveis devem ser apropriadas como receitas ou despesas financeiras, a não ser que a entidade possa devidamente fundamentar que o financiamento feito a seus clientes faça parte de suas atividades operacionais, quando então as reversões serão apropriadas como receita operacional. Esse é o caso, por exemplo, quando a entidade opera em dois segmentos distintos: (i) venda de produtos e serviços e (ii) financiamento das vendas a prazo, e desde que sejam relevantes esse ajuste e os efeitos de sua evidenciação. (PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC N. 12 (2009, P. 8)

Até o advento da Lei n. 11.638/07, o registro das operações firmadas tanto a prazo como à vista eram semelhantes, pois não eram excluídos os efeitos das taxas de juros aplicadas a estas operações, sendo que os encargos eram apenas registrados em conta distinta, para fins de evidenciação.

Cumprе esclarecer que ajuste a valor presente não é sinônimo de ajuste a valor justo. Fernandes e Peixoto (Coords.) (2010, p. 85) ensinam que:

[...] o ajuste a valor presente tem relação com a taxa de juros específica intrínseca a um contrato e oriunda de negociações a prazo (e.g. financiamentos, empréstimos, compras, vendas, etc.), considerando, para tanto, as condições aventadas na data de origem da transação.

Por sua vez, o ajuste a valor justo será aplicado nas hipóteses de instrumentos financeiros classificados no curto ou longo prazo e levando-se em conta os aspectos de mercado que, com o passar do tempo, poderão

ensejar alterações nas informações contábeis registradas (e.g. taxa de juros e outros fatores), as quais apenas devem ser consideradas nos casos em que for aplicável o reconhecimento de um saldo por seu valor justo.

### **a) Contribuição para o PIS e COFINS**

Os ajustes a valor presente correspondem a receitas ou despesas financeiras que apenas deverão ser contabilizadas quando, de fato, incorrerem, respeitando-se o princípio da competência.

Para aquelas empresas optantes pelo regime cumulativo das Contribuições para o PIS e a COFINS, não é necessário incluir as receitas e despesas financeiras no cômputo da receita bruta, para fins de incidência das contribuições, tendo em vista a revogação do parágrafo 1º, do artigo 3º, da Lei n. 9.718/98, que incluía todas as receitas além do faturamento na base de cálculo das Contribuições.

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

~~§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009) (BRASIL, 1998)~~

Já para as empresas que apuram as Contribuições pelo regime não-cumulativo, as receitas e despesas financeiras deverão integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS:

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. (BRASIL, 2002)

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. (BRASIL, 2003)

No entanto, não haverá incidência das referidas espécies tributárias uma vez que o Decreto n. 5.442/05 reduziu a zero a alíquota das Contribuições sobre as receitas financeiras:

Art. 1º Ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre as receitas financeiras, inclusive decorrentes de operações realizadas para fins de hedge, auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não-cumulativa das referidas contribuições. (BRASIL, 2005).

Pelo exposto, os ajustes positivos decorrentes da avaliação a valor justo ou a valor presente não seriam tributados pelas Contribuições ao PIS e a COFINS, independente da existência do Regime Tributário de Transição.

## **b) Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro**

Tendo em vista a ausência de norma tributária própria que disponha sobre os efeitos do ajuste a valor justo positivo ou negativo de instrumentos financeiros não derivativos nas contas de resultado, entende-se que a receita (ajuste positivo) ou a despesa (ajuste negativo) financeira decorrente do ajuste a valor presente seja tratada, conforme o caso, como tributável ou dedutível para fins de incidência do IRPJ e da CSLL apurados com base no Lucro Real. Tal assertiva pode ser embasada, ainda, nos seguintes dispositivos do Regulamento do Imposto de Renda:

Art. 373. **Os juros**, o desconto, o lucro na operação de *reporte* e os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa, **ganhos pelo contribuinte, serão incluídos no lucro operacional** e, quando derivados de operações ou títulos com vencimento posterior ao encerramento do período de apuração, poderão ser rateados pelos períodos a que competirem.

Art. 374. **Os juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis**, como custo ou despesa operacional, observadas as seguintes normas: (BRASIL, 1999, grifo nosso)

Sendo assim, para as empresas que apuram o IRPJ e a CSLL pelo Lucro Real, os ajustes decorrentes da aplicação da avaliação de instrumentos financeiros a valor presente produzirão efeitos tributários, de curto prazo. Isso porque, conforme já foi explanado, os encargos financeiros oriundos das operações a prazo apenas devem ser reconhecidos na medida em que forem ocorrendo, ou seja, haverá a reversão do ajuste a valor presente, sendo que a despesa ou a receita financeira será reconhecida a medida em que o tempo for passando, e não a vista, como era feito antes. Logo, as reversões do ajuste a valor presente também serão consideradas tributáveis ou dedutíveis para o cálculo do IRPJ e da CSLL, anulando o efeito do reconhecimento inicial do ajuste a valor presente.

Já para as empresas que apuram o IRPJ e a CSLL pelo Lucro Presumido, os ajustes negativos não terão qualquer efeito fiscal, haja vista não serem reconhecidos no cálculo do IRPJ e CSLL com base no Lucro Presumido. Já os ajustes positivos decorrentes da aplicação do ajuste a valor presente de

instrumentos financeiros deverão ser adicionados à base de cálculo das referidas espécies tributárias:

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. (BRASIL, 1999)

#### **2.2.4.3 Redução ao Valor Recuperável de Ativos**

A partir de 2008, com as alterações introduzidas pelas Leis n. 11.638/07 e 11.941/09, o parágrafo 3º do artigo 183 da Lei n. 6.404/76, passou a vigorar com a seguinte redação:

§ 3º A companhia deverá efetuar, periodicamente, análise sobre a recuperação dos valores registrados no imobilizado e no intangível, a fim de que sejam:

I – registradas as perdas de valor do capital aplicado quando houver decisão de interromper os empreendimentos ou atividades a que se destinavam ou quando comprovado que não poderão produzir resultados suficientes para recuperação desse valor; ou

II – revisados e ajustados os critérios utilizados para determinação da vida útil econômica estimada e para cálculo da depreciação, exaustão e amortização. (BRASIL, 1976)

O objetivo do teste de recuperação de ativos, também conhecido como *Impairment test*, é assegurar que o valor contábil líquido de um bem de longo prazo do Ativo não seja superior ao seu valor recuperável, que corresponde ao maior entre o valor líquido de venda e o valor em uso. O *Impairment Test* é, portanto, um instrumento utilizado para adequar o Ativo a sua real capacidade de retorno econômico, tendo relação direta com a perda de valor de determinado bem.

Conforme elucida o Pronunciamento Técnico CPC 1 (2007, p. 3), “caso existam evidências claras de que ativos estão avaliados por valor não recuperável no futuro, a entidade deverá imediatamente reconhecer a desvalorização por meio da constituição de provisão para perdas”. Desta forma, é necessário executar a baixa contábil da diferença sempre que for constatado que um bem registrado no ativo permanente estiver avaliado por um valor maior que o retorno de caixa que ele pode gerar.

Quando ficar identificado que o valor de realização do ativo é maior que o seu valor contábil, não será necessário nenhum tipo de registro, uma vez que não é

mais permitida a reavaliação de bens. Entretanto, se o valor realizável do ativo for menor que o valor contábil a empresa deverá efetuar uma provisão para perda por desvalorização, diretamente no Resultado. Caso em período futuro o ativo tenha o seu valor aumentado após uma nova avaliação de recuperabilidade, a empresa poderá reverter a provisão de perda, conforme orienta o Pronunciamento Técnico CPC 1.

Anteriormente, os bens de longo prazo do Ativo Imobilizado e Permanente eram registrados contabilmente pelo seu custo histórico, que corresponde ao valor de aquisição. Eram raras as situações em que a legislação permitia o ajuste da provisão para perda por desvalorização.

#### **a) Contribuição para o PIS e COFINS**

Para as empresas que apuram as Contribuições para o PIS e a COFINS pelo regime cumulativo, a provisão para perda por desvalorização não representará qualquer efeito no cálculo das referidas espécies tributárias, uma vez que esta provisão não representa receita, tampouco faturamento.

Para essas empresas também não haverá qualquer efeito tributário quando da reversão da perda em virtude de revalorização do bem, uma vez que o parágrafo 1º, do artigo 3º, da Lei n. 9.718/98, que incluía todas as receitas além do faturamento na base de cálculo das Contribuições, foi revogado.

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

~~§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009) (BRASIL, 1998)~~

Já para as empresas que apuram as Contribuições pelo método da não-cumulatividade poderá haver implicações tributárias, pois a constituição da provisão implicará na diminuição do valor do bem no Ativo Imobilizado, diminuindo o valor dos encargos de depreciação que permitem a recuperação de crédito das Contribuições, nos termos do Art. 3º, incisos VI e VII, § 1º, III das Leis n. 10.833/03 e 10.637/02, o que aumentará o valor a ser recolhido a título de PIS e COFINS.

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;

§ 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)

Também haverá efeito tributário relativo às Contribuições quando da reversão da perda em virtude de revalorização do bem, pois esta reversão constituirá uma receita, e deverá ser incluída na base de cálculo das Contribuições, aumentando o valor a recolher.

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. (BRASIL, 2002)

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. (BRASIL, 2003)

Neste caso, também haverá o aumento no valor do bem do Ativo Imobilizado, aumentando o valor dos encargos de depreciação que permitem e recuperação de crédito das Contribuições, o que diminuirá o valor a ser recolhido a título de PIS e COFINS.

Para as empresas que apuram as Contribuições para o PIS e a COFINS pelo regime não-cumulativo, caso não houvesse o Regime Tributário de Transição, haveria, portanto, alteração no valor a ser recolhido das Contribuições.

## **b) Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro**

A perda em virtude de desvalorização do bem do ativo é considerada uma provisão, que não pode ser considerada dedutível na determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL apuradas com base no Lucro Real:

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; (BRASIL, 1995b)

A provisão, por ser indedutível, não acarreta impactos tributários na apuração do IRPJ e da CSLL, no entanto, a constituição da provisão diminuirá o valor do bem no Ativo Imobilizado, diminuindo o valor dos encargos de depreciação, que são dedutíveis para o cálculo do IRPJ e da CSLL.

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.

§ 1º A 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.

§ 5º Somente será permitida depreciação de bens móveis e imóveis intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços. (BRASIL, 1999)

Logo, com a diminuição dos encargos de depreciação, haverá um aumento no valor do IRPJ e da CSLL a recolher.

Quanto ao estorno da provisão, este constitui-se pelo lançamento de Outras Receitas no Resultado, que deverá ser computada na determinação do Lucro Real, incidindo, portanto, o IRPJ e a CSLL. Além disso, a reversão da provisão aumentará o valor do bem no Ativo Imobilizado, aumentando o valor dos encargos de depreciação, que como mencionado, são dedutíveis na apuração das citadas espécies tributárias, havendo, portanto, uma diminuição no valor dos IRPJ e da CSLL a recolher.

Nessa vereda, caso não existisse o Regime Tributário de Transição, as empresas que apuram o IRPJ e a CSLL pelo Lucro Real teriam impactos tributários na apuração destes tributos, decorrentes da aplicação do teste de recuperabilidade de ativos.

Já para as empresas que apuram o IRPJ e a CSLL com base no Lucro Presumido, não haverá qualquer efeito tributário quando da constituição de provisões para perda por desvalorização, que não são consideradas para o cálculo de tais tributos. No entanto, caso ocorra a reversão da provisão, a receita gerada deverá ser adicionada ao Lucro Presumido da atividade, sendo oferecida, portanto, à tributação do IRPJ e da CSLL.

Portanto, caso não existisse o Regime Tributário de Transição, as empresas que apuram o IRPJ e a CSLL pelo Lucro Presumido também teriam impactos tributários na apuração destes tributos, decorrentes da aplicação do teste de recuperabilidade de ativos.

### **2.2.5 Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado**

Foram alterados os critérios de depreciação dos bens do Ativo, de modo que passe a ser considerada a vida útil do bem para o cálculo da mesma. A Lei n. 11.638/07 alterou a redação do parágrafo 3º do artigo 183 da Lei n. 6.404/76, para tratar do cálculo da depreciação:

Art. 183 [...]

§ 3º A companhia deverá efetuar, periodicamente, análise sobre a recuperação dos valores registrados no imobilizado e no intangível, a fim de que sejam:

II – revisados e ajustados os critérios utilizados para determinação da vida útil econômica estimada e para cálculo da depreciação, exaustão e amortização. (BRASIL, 1964)

De acordo com Pronunciamento Técnico CPC n. 27 (2009, p. 13), que regulamenta o citado dispositivo legal, “o valor depreciável de um ativo deve ser apropriado de forma sistemática ao longo da sua vida útil estimada”. Os encargos de depreciação passaram a ser calculados em função da vida útil econômica do bem, e não mais em função das taxas pré fixadas pela Receita Federal.

#### **a) Contribuição para o PIS e COFINS**

Para as empresas que recolhem as Contribuições ao PIS e a COFINS pelo regime cumulativo, a alteração nos cálculo dos encargos de depreciação não produz qualquer efeito fiscal.

Em contrapartida, as empresas que apuram as Contribuições pelo regime não-cumulativo poderiam ter um aumento no valor a recolher dos citados tributos. Isso porque os encargos de depreciação das máquinas, equipamentos, edificações e benfeitorias são adicionados a base de cálculo para recuperação de crédito das Contribuições.

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;

§ 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)

O aumento dos valores a recolher se dá porque, como as taxas pré-fixadas pela Receita Federal para o cálculo da depreciação são menores que a vida útil do bem, ao aumentar esta vida útil, diminui-se o valor da depreciação mensal do bem, e conseqüentemente, tem-se a diminuição da base de cálculo para os créditos das Contribuições. Portanto, caso não existisse o Regime Tributário de Transição, o cálculo do PIS e da COFINS seria afetado pela alteração das taxas de depreciação.

#### **b) Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro**

A exemplo do que ocorre no cálculo do PIS e da COFINS, aquelas empresas que apuram o IRPJ e a CSLL com base no Lucro Presumido não serão afetadas pelas alterações nas taxas de depreciação dos bens do Ativo, pois esses valores não são considerados no cálculo destes tributos.

Já as empresas que apuram o IRPJ e a CSLL com base no Lucro Real, haverá efeitos tributários em função dos novos ajustes.

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.

§ 1º A 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.

§ 5º Somente será permitida depreciação de bens móveis e imóveis intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços. (BRASIL, 1999)

Conforme dispositivo acima, os encargos de depreciação são dedutíveis no cálculo do Lucro Real tributável, e qualquer alteração no cálculo da depreciação afeta diretamente o cálculo do IRPJ e da CSLL. Portanto, neste caso, o Regime Tributário de Transição tem a função de neutralizar este impacto.

## 2.2.6 Arrendamento Mercantil

O arrendamento mercantil, também conhecido como leasing, é a operação em que o proprietário de um bem cede a terceiro o uso desse bem por prazo determinado, recebendo por isso uma contraprestação, e pode ser classificado de duas formas: financeiro e operacional.

Segundo o Pronunciamento Técnico CPC 6 (2008, p. 7):

Um arrendamento mercantil é classificado como financeiro se ele transferir substancialmente todos os riscos e benefícios inerentes à propriedade. Um arrendamento mercantil é classificado como operacional se ele não transferir substancialmente todos os riscos e benefícios inerentes à propriedade.

Conforme o exposto acima, o Arrendamento Mercantil Financeiro, ou Leasing Financeiro, transfere ao arrendatário todos os riscos e benefícios do uso do bem arrendado, por um período de tempo contratado geralmente equivalente a vida útil do bem, enquanto que no Arrendamento Financeiro Operacional, ou Leasing Operacional, o arrendatário tem apenas o direito de uso do bem arrendado, por determinado período de tempo.

Para Iudícibus, Martins e Gelbcke (2007, p. 199), os bens adquiridos na forma de arrendamento mercantil financeiro,

[...] devem ser contabilizados no Imobilizado pelo valor de mercado do bem na data da assinatura do contrato de arrendamento [...]. O valor total da dívida assumida pela arrendatária, incluindo o valor residual, deve ser reconhecido como Exigibilidade (de curto e/ou longo prazo, conforme o prazo de financiamento), e a diferença entre o valor creditado em Exigibilidades e o valor debitado em Imobilizado, por referir-se aos encargos financeiros assumidos pela arrendatária, deve ser debitada em Encargos Financeiros a Transcorrer (conta redutora de Exigibilidades, de curto e/ou longo prazo, conforme o prazo de financiamento), que será apropriada ao resultado, como Despesa Financeira, conforme o decurso do tempo [...]. Os bens arrendados classificados no Imobilizado devem ser depreciados segundo as características dos mesmos e de forma consistente com a depreciação de outros ativos semelhantes [...].

Quanto ao arrendamento mercantil operacional, Iudícibus, Martins e Gelbcke (2007, p. 201), afirmam que,

[...] os bens recebidos em decorrência desse contrato não devem ser contabilizados como imobilizado por não se tratar de uma compra financiada, mas deverá ser reconhecido o registro periódico em despesa do período contra Exigibilidades (ou Disponibilidades), por tratar-se de uma espécie de aluguel [...].

### **a) Contribuição para o PIS e COFINS**

As alterações nos métodos de reconhecimento do leasing alteram significativamente a apuração das Contribuições para o PIS e a COFINS das empresas que optam pelo regime não-cumulativo.

Primeiramente, pelos critérios contábeis antigos, independentemente da natureza do leasing, as contraprestações do mesmo sempre eram contabilizadas como despesa, conforme dispõe a Lei n. 6.099 (Brasil, 1974) ao afirmar que “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”.

O fato de serem considerados como despesa permitia ao arrendatário incluir o valor das contraprestações do arrendamento mercantil na base de cálculo para os créditos das Contribuições para o PIS e a COFINS, com base no seguinte dispositivo legal:

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

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; (BRASIL, 2002)

Considerando que a partir das novas regras contábeis os arrendamentos mercantis de natureza financeira passam a ser contabilizados no Ativo Imobilizado, e não mais como despesa, a empresa não poderá continuar aproveitando o crédito das Contribuições ao PIS e a COFINS com base nas contraprestações de leasing.

Porém, como o bem passa a ser contabilizado como Imobilizado, passará a ser depreciado, e a empresa poderá aproveitar o crédito com base nos encargos de depreciação. Neste caso, como o prazo de vida útil do bem para fins de depreciação, em geral, é maior que o prazo do arrendamento, a empresa terá uma diminuição no valor a aproveitar mensalmente de crédito de PIS e COFINS com base na depreciação destes bens, o que aumentará o valor a recolher no mês a título de PIS e COFINS.

Faz-se mister, ainda, que seja analisado o dispositivo legal que permite o aproveitamento do crédito das Contribuições com base nos encargos de depreciação:

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;**

§ 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, grifo nosso)

Com base no dispositivo acima, tem-se que apenas podem ser descontados créditos com base nos encargos de depreciação daqueles bens que forem utilizados na produção de bens destinados à venda, na prestação de serviços, ou ainda, para locação. Neste caso, um estabelecimento comercial que antes aproveitava crédito das Contribuições com base nas contraprestações de arrendamento mercantil não poderá mais aproveitar tais créditos, haja vista que seus bens do Ativo não tem a finalidade exigida pela legislação fiscal para aproveitamento do crédito.

Assim sendo, para as empresas que apuram as Contribuições para o PIS e a COFINS com base no regime não-cumulativo, caso não houvesse o Regime Tributário de Transição, haveria impactos fiscais decorrentes da nova contabilização do leasing.

Para as empresas que apuram as Contribuições pelo regime cumulativo, não haverá qualquer impacto, haja vista que tais empresas não recuperam créditos das contribuições.

## **b) Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro**

As contraprestações de arrendamento mercantil podem ser consideradas custo ou despesa dedutível para fins de determinação do Lucro Real, conforme dispõe o artigo 356 do Regulamento do Imposto de Renda (Brasil, 1999), que determina que “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”.

Logo, ao ser contabilizado como Ativo Imobilizado, e estar sujeito a depreciação mensal, a empresa não mais poderá deduzir as contraprestações de leasing. Em contrapartida, poderá aproveitar a despesa da depreciação, que também é dedutível.

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.

§ 1º A 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.

§ 5º Somente será permitida depreciação de bens móveis e imóveis intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços. (BRASIL, 1999)

Neste caso, tal como acontece na apuração do PIS e da COFINS, como o prazo de vida útil do bem para fins de depreciação, em geral, é maior que o prazo do arrendamento, a empresa terá uma diminuição no valor a deduzir mensalmente, na apuração do Lucro Real, com base na depreciação destes bens, o que aumentará o valor a recolher no mês a título de IRPJ e CSLL.

Em que pese, para as empresas que apuram o IRPJ e a CSLL com base no Lucro Real, caso não houvesse o Regime Tributário de Transição, haveria impactos fiscais decorrentes da nova contabilização do leasing.

Para as empresas que apuram o IRPJ e a CSLL com base no Lucro Presumido, não haverá qualquer impacto, haja vista que tais empresas não podem deduzir as despesas com depreciação ou contraprestação de leasing.

### 3 QUADRO SINÓTICO DOS POSSÍVEIS EFEITOS TRIBUTÁRIOS

A seguir, será demonstrado de forma sucinta as alterações sofridas pela legislação brasileira em prol da convergência às normas internacionais de contabilidade, bem como os possíveis efeitos tributários originários destas alterações.

Item	PIS/COFINS Regime Cumulativo	PIS/COFINS Regime Não-Cumulativo	IRPJ/CSLL Lucro Presumido	IRPJ/CSLL Lucro Real
Extinção do Grupo Ativo Permanente	Previsão de não inclusão da receita de venda destes bens na base de cálculo das Contribuições é mantida, pois as contas que integravam o grupo Permanente foram mantidas.	Previsão de não inclusão da receita de venda destes bens na base de cálculo das Contribuições é mantida, pois as contas que integravam o grupo Permanente foram mantidas.	A extinção deste grupo não interfere na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL para as empresas que optam pelo Lucro Presumido.	A previsão de diferimento da apropriação do ganho de capital na venda de bens do Ativo Permanente é mantida, pois as contas que integravam o grupo Permanente foram mantidas.
Extinção do Subgrupo Ativo Diferido	A extinção deste subgrupo não interfere na determinação da base de cálculo do PIS e da COFINS para as empresas que optam pelo Regime Cumulativo.	<p>Bens reclassificados para o Ativo Imobilizado gerarão crédito, diminuindo o valor das Contribuições a recolher.</p> <p>Bens reclassificados para o Ativo Intangível não proporcionarão qualquer impacto na determinação das Contribuições, pois não é permitido recuperar crédito.</p> <p>Bens que forem mantidos até a sua efetiva realização ou reclassificados para o Resultado do Exercício não proporcionarão qualquer impacto na determinação das Contribuições, pois não configuram receita ou despesa que permita o crédito.</p>	A extinção deste subgrupo não interfere na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL para as empresas que optam pelo Lucro Presumido.	<p>Bens reclassificados para o Ativo Imobilizado poderão interferir na base de cálculo do IRPJ e da CSLL se as taxas de depreciação forem diferentes das taxas de amortização anteriormente usadas.</p> <p>Bens reclassificados para o Ativo Intangível mantêm-se a dedução da amortização mensal, pois houve apenas reclassificação contábil.</p> <p>Bens reclassificados para o Resultado do Exercício serão deduzidos, acarretando diminuição do lucro ou aumento do prejuízo.</p> <p>Bens que forem mantidos até a sua efetiva realização não proporcionarão qualquer impacto, pois continuarão sendo amortizados mensalmente.</p>

(Continua.)

Item	PIS/COFINS Regime Cumulativo	PIS/COFINS Regime Não-Cumulativo	IRPJ/CSLL Lucro Presumido	IRPJ/CSLL Lucro Real
Criação do Subgrupo Intangível	A criação deste subgrupo não interfere na determinação da base de cálculo do PIS e da COFINS para as empresas que optam pelo Regime Cumulativo.	A criação deste subgrupo não interfere na determinação da base de cálculo do PIS e da COFINS para as empresas que optam pelo Regime Não-Cumulativo, pois não é permitido recuperar crédito sobre estes valores.	A criação deste subgrupo não interfere na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL para as empresas que optam pelo Lucro Presumido.	A criação deste subgrupo não interfere na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL para as empresas que optam pelo Lucro Real, pois já havia previsão de amortização ou depreciação destes bens que eram classificados no Diferido ou Imobilizado.
Extinção do Subgrupo Resultado de Exercícios Futuros	A extinção deste subgrupo proporcionará a antecipação da tributação das receitas que antes eram classificadas nesta conta.	A extinção deste subgrupo proporcionará a antecipação da tributação das receitas que antes eram classificadas nesta conta.	A extinção deste subgrupo proporcionará a antecipação da tributação das receitas que antes eram classificadas nesta conta.	A extinção deste subgrupo proporcionará a antecipação da tributação das receitas que antes eram classificadas nesta conta.
Restrição da Conta Lucros Acumulados	A restrição desta conta não interfere na determinação da base de cálculo do PIS e da COFINS.	A restrição desta conta não interfere na determinação da base de cálculo do PIS e da COFINS.	A restrição desta conta não interfere na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL para as empresas que optam pelo Lucro Presumido.	A restrição desta conta não interfere na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL para as empresas que optam pelo Lucro Real.
Extinção da Conta de Reserva de Reavaliação	A extinção desta conta não interfere na determinação da base de cálculo do PIS e da COFINS para as empresas que optam pelo Regime Cumulativo.	A manutenção das reservas de reavaliação não interfere no cálculo do PIS e da COFINS para as empresas que optam pelo Regime Não-Cumulativo, O estorno da reserva diminui o valor do bem no ativo, o que proporciona diminuição dos encargos de depreciação, que diminuirá os créditos e aumentará o valor das Contribuições a recolher.	A extinção desta conta não interfere na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL para as empresas que optam pelo Lucro Presumido.	A manutenção das reservas de reavaliação não interfere na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. O estorno da reserva diminui o valor do bem no ativo, o que proporciona diminuição dos encargos de depreciação, que consequentemente aumentará o Lucro e o valor do IRPJ e da CSLL.
Criação da Conta de Ajustes de Avaliação Patrimonial	A criação desta conta não interfere na determinação da base de cálculo do PIS e da COFINS.	A criação desta conta não interfere na determinação da base de cálculo do PIS e da COFINS.	A criação desta conta não interfere na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.	A criação desta conta não interfere na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

(Continua.)

Item	PIS/COFINS Regime Cumulativo	PIS/COFINS Regime Não-Cumulativo	IRPJ/CSLL Lucro Presumido	IRPJ/CSLL Lucro Real
Subvenções e Doações para Investimentos	A contabilização destes valores como Receita não interfere na determinação da base de cálculo do PIS e da COFINS.	A contabilização destes valores como Receita compõe a base de cálculo do PIS e da COFINS.	A contabilização destes valores como Receita compõe a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.	A contabilização destes valores como Receita não interfere na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.
Juros sobre o Capital Próprio – reflexo das alterações contábeis	Os Juros sobre o Capital Próprio não interferem no cálculo do PIS e da COFINS.	Os Juros sobre o Capital Próprio não interferem no cálculo do PIS e da COFINS.	Os Juros sobre o Capital Próprio não interferem no cálculo do IRPJ e da CSLL.	Com a extinção da conta Lucros Acumulados, foi extinta também a possibilidade de dedução do limite de 50% do valor contabilizado nesta rubrica, restando apenas a dedução de 50% do valor do Lucro Líquido, o que poderá aumentar ou diminuir o valor da dedução a título de Juros sobre o Capital Próprio.  Muitos ajustes interferem no valor do Lucro Líquido, tais como ajuste a valor presente, provisão para perda na recuperação do valor do ativo, ajuste de instrumentos financeiros, etc., o que implicará no valor da dedução.
Avaliação a Valor Justo de Instrumentos Financeiros	A aplicação deste método não interfere na determinação da base de cálculo do PIS e da COFINS.	A aplicação deste método não interfere na determinação da base de cálculo do PIS e da COFINS.	A aplicação deste método não interfere na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.	A aplicação deste método não interfere na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.
Ajuste a Valor Presente de Instrumentos Financeiros	A aplicação deste método não interfere na determinação da base de cálculo do PIS e da COFINS.	A aplicação deste método não interfere na determinação da base de cálculo do PIS e da COFINS.	A aplicação deste método não interfere na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.	A aplicação deste método não interfere momentaneamente na determinação do Lucro Real, pois os encargos financeiros deixam de ser reconhecidos a vista e passam a ser reconhecidos no decorrer do tempo.

(Continua.)

Item	PIS/COFINS Regime Cumulativo	PIS/COFINS Regime Não-Cumulativo	IRPJ/CSLL Lucro Presumido	IRPJ/CSLL Lucro Real
Redução ao Valor Recuperável de Ativos	A aplicação deste método não interfere na determinação da base de cálculo do PIS e da COFINS.	A aplicação deste método interfere na determinação da base de cálculo do PIS e da COFINS, pois a provisão para perda diminui o valor do bem no ativo, o que proporciona diminuição dos encargos de depreciação, que diminuirá os créditos e aumentará o valor das Contribuições a recolher.  Caso ocorra reversão da perda, haverá efeito tributário, pois será constituída uma receita.	A aplicação deste método não interfere na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.  No entanto, caso ocorra reversão da perda, haverá efeito tributário, pois será constituída uma receita.	A aplicação deste método interfere na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, pois a provisão para perda diminui o valor do bem no ativo, o que proporciona diminuição dos encargos de depreciação, que aumentará o Lucro e o valor do IRPJ e da CSLL.  Caso ocorra reversão da perda, haverá efeito tributário, pois será constituída uma receita.
Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado	A aplicação deste método não interfere na determinação da base de cálculo do PIS e da COFINS.	A aplicação deste método interfere na determinação da base de cálculo do PIS e da COFINS, pois o valor da depreciação gera crédito das Contribuições.	A aplicação deste método não interfere na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.	A aplicação deste método interfere na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, pois os encargos de depreciação são dedutíveis no cálculo do IRPJ e da CSLL.
Arrendamento Mercantil	A aplicação deste método não interfere na determinação da base de cálculo do PIS e da COFINS.	Os bens arrendados que não são utilizados na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços, ou ainda para locação a terceiros, terão impacto na apuração do PIS e da COFINS, pois não será mais permitido o aproveitamento do crédito sobre estes bens.  Os demais bens gerarão créditos com base nos encargos de depreciação, porém, neste caso, haverá a postergação do prazo para recuperar todo o crédito, pois o prazo de depreciação é, em geral, maior que o prazo do arrendamento.	A aplicação deste método não interfere na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.	Os bens arrendados serão depreciados, sendo que a depreciação é dedutível no cálculo do IRPJ e da CSLL. Porém, neste caso, haverá a postergação do prazo para dedução, pois o prazo de depreciação é, em geral, maior que o prazo do arrendamento.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

A publicação da Lei n. 11.638, em 27 de dezembro de 2007, alterando significativamente capítulos contábeis da Lei das Sociedades por Ações (Lei n. 6.404, de 28 de dezembro de 1976) e com vigência já a partir de 1º de janeiro de 2008, produziu, como efeito colateral, a preocupação quanto ao seu impacto tributário. O tema alcança relevância e atualidade à medida que o novo ato legal acentua diferenças entre as regras tributárias e as normas contábeis vigentes.

Os objetivos da lei, cuja tramitação legislativa percorreu mais de sete anos, pautaram-se pela atualização da qualidade da informação contábil; pela compatibilização das normas contábeis brasileiras aos padrões internacionais de contabilidade; e pela uniformidade de padrões entre as sociedades anônimas em geral e as demais sociedades, consideradas de grande porte.

Entretanto, como já comentado, em muito foi adiada a publicação da nova Lei, principalmente pelo receio da classe empresarial brasileira de que as disposições dela advindas causassem efeitos tributários, aumentando ainda mais a carga tributária imposta às empresas, que já é bastante alta, pois como é sabido, alterações atinentes aos grupos de contas previstos na Lei n. 6.404/76, bem como novos critérios para contabilização de ativos e passivos, possuem o condão de impactar o resultado contábil das organizações, afetando a imposição tributária sobre a renda e sobre o faturamento.

Conforme demonstrado durante este trabalho, de fato, as alterações contábeis sofridas pela Lei das Sociedades Anônimas impactam na apuração de importantes espécies tributárias, podendo aumentar ou diminuir os tributos incidentes sobre o faturamento e o lucro, conforme o caso.

Para diminuir a insegurança que se instaurou, a atender ao pleito da classe empresarial, o governo criou o Regime Tributário de Transição – RTT, como uma garantia de que os efeitos fiscais oriundos da harmonização às normas internacionais de contabilidade fossem estornados, proporcionando à classe empresária brasileira a segurança de que a implantação das práticas internacionais traria, de fato, apenas benefícios. O Regime Tributário de Transição não é uma forma de diminuição de tributos e nem tampouco uma nova contabilidade tributária, apenas é a forma encontrada pelo fisco de não haver divergências contábeis e fiscais.

Agora, a pergunta que deve ser feita é a seguinte: será mesmo que, apesar da teoria de neutralidade fiscal em relação à nova contabilidade, realmente não existe impacto?

Nem sempre. Um exemplo é o cálculo dos juros sobre o capital próprio, que é baseado no patrimônio líquido, com a limitação de 50% dos Lucros Acumulados (agora extinto) ou do Lucro Líquido do Exercício. O Regime Tributário de Transição não contempla o cálculo dos juros sobre o capital próprio, sendo que os novos aspectos contábeis interferem no cálculo do mesmo, e conseqüentemente, interferem no cálculo do IRPJ, conforme demonstrado no decorrer desta pesquisa.

Há muitas questões e detalhes que devem ser considerados, pois as mudanças contábeis são muito significativas e os impactos fiscais também podem ser, mesmo com a existência de uma norma geral que busca a neutralidade. Em termos práticos, a neutralidade pode não ser tão neutra assim e é necessário um conhecimento profundo das novas regras contábeis para uma boa avaliação dos impactos fiscais.

Não se sabe ainda até quando perdurará o Regime Tributário de Transição, afinal não há um “prazo de validade” para a sua existência. O ideal seria que regimes como este não precisassem existir, ou seja, que as medidas legais que normatizam a contabilidade fossem promulgadas já contemplando a legislação fiscal, de forma que não pudesse haver prejuízos aos contribuintes. Contudo, infelizmente, não foi o que aconteceu quando da promulgação da Lei n. 11.638/2007.

Entretanto, o período de vigência do Regime Tributário de Transição é uma oportunidade para discutir e consolidar as novas regras de apuração dos tributos e contribuições calculados com base na nova contabilidade brasileira. Nessas discussões, devem prevalecer o critério técnico e a justiça fiscal, não devendo ser consideradas oportunidades para diminuir ou aumentar a carga tributária das empresas.

Cabe aqui mencionar que o objetivo deste trabalho não é o de esgotar o assunto sobre os impactos tributários da convergência das normas contábeis brasileiras às internacionais. Ainda há muito o que escrever, assim como ainda existem pontos na legislação a serem adaptados, ficando aqui a sugestão de pesquisa para novos trabalhos.

## REFERÊNCIAS

ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução a metodologia do trabalho científico**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

ANTUNES, Jerônimo. **A convergência contábil brasileira e a adoção das normas internacionais de contabilidade: IFRS-1**. In: X SEMEAD – SEMINÁRIOS EM ADMINISTRAÇÃO FEA-USP, 2007, São Paulo. Disponível em: <<http://jeronimoantunes.files.wordpress.com/2007/10/convergencia-contabil-no-brasil-ifrs-1.PDF>> Acesso em: 15 mar. 2009.

BEUREN, Ilse Maria; BRANDÃO, Juliana Favero. **Demonstrações contábeis no Mercosul: estrutura, análise e harmonização**. São Paulo: Atlas, 2001.

BRAGA, Hugo Rocha. ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Mudanças contábeis na lei societária: lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007**. 1. ed. – 3. reimpressão. São Paulo: Atlas, 2009.

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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm)>. Acesso em: 13 out. 2011.

BRASIL. Decreto n. 5.442, de 09 de maio de 2005. Reduz a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas à incidência não-cumulativa das referidas contribuições. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 09 mai. 2005. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2005/Decreto/D5442.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/Decreto/D5442.htm)>. Acesso em: 26 out. 2011.

BRASIL. Decreto-Lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977. Altera a legislação do imposto sobre a renda. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 27 dez. 1977. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del1598.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del1598.htm)>. Acesso em: 22 out. 2011.

BRASIL. Lei n. 6.099, de 12 de setembro de 1974. Dispõe sobre o tratamento tributário das operações de arrendamento mercantil e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 13 set. 1974. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L6099.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6099.htm)>. Acesso em: 13 out. 2011.

BRASIL. 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm)>. Acesso em: 13 out. 2011.

BRASIL. Lei n. 8.981, de 20 de janeiro de 1995a. 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](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8981.htm)>. Acesso em: 13 out. 2011.

BRASIL. 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm)>. Acesso em: 13 out. 2011.

BRASIL. Lei n. 9.718, de 27 de novembro de 1998. Altera a Legislação Tributária Federal. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 28 nov. 1998. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9718.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9718.htm)>. Acesso em: 13 out. 2011.

BRASIL. 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10637.htm)> . Acesso em: 13 out. 2011.

BRASIL. 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.833.htm)>. Acesso em: 13 out. 2011.

BRASIL. 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm)>. Acesso em: 13 out. 2011.

BRASIL. 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ Ato20072010/2009/Lei/L11941.htm#art37)>.

Acesso em: 13 out. 2011.

BRASIL. 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm)>.

Acesso em: 13 out. 2011.

BRASIL. 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ Ato20072010/2009/Lei/L11941.htm#art37)>.

Acesso em: 13 out. 2011.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Exposição de motivos n. 196**, de 24 de junho de 1976. Disponível em: <[http://www.cvm.gov.br/port/atos/leis/6404\\_Exposicao.asp](http://www.cvm.gov.br/port/atos/leis/6404_Exposicao.asp)>

Acesso em: 22 out. 2011.

BRASIL. Solução de Consulta n. 75, de 27 de maio de 2008, da 10ª Região Fiscal da Divisão de Tributação. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Ministério da Fazenda, Secretaria da Receita Federal, Brasília, DF, 11 jun. 2008.

Seção 1, n. 110, p. 48. Disponível em:

<<http://www.in.gov.br/imprensa/visualiza/index.jsp?jornal=1&pagina=48&data=11/06/2008>>. Acesso em: 02 nov. 2011.

BRASIL. Solução de Consulta n. 320, de 20 de agosto de 2011, da 9ª Região Fiscal da Divisão de Tributação. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Ministério da Fazenda, Secretaria da Receita Federal, Brasília, DF, 11 set. 2011.

Seção 1, n. 174, p. 18. Disponível em:

<<http://www.in.gov.br/visualiza/index.jsp?data=11/09/2009&jornal=1&pagina=18&totalArquivos=144>>. Acesso em: 02 nov. 2011.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico CPC 01**: redução ao valor recuperável de ativos. Brasília, 2007. Disponível em:

<[http://www.cpc.org.br/pdf/CPC\\_01.pdf](http://www.cpc.org.br/pdf/CPC_01.pdf)> Acesso em: 27 out. 2011.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico CPC 04**: ativo intangível. Brasília, 2008. Disponível em:

<[http://www.cpc.org.br/pdf/CPC\\_04.pdf](http://www.cpc.org.br/pdf/CPC_04.pdf)> Acesso em: 31 out. 2011

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico CPC 06**: operações de arrendamento mercantil. Brasília, 2008. Disponível em:

<[http://www.cpc.org.br/pdf/CPC\\_06.pdf](http://www.cpc.org.br/pdf/CPC_06.pdf)> Acesso em: 12 out. 2009.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico CPC 07:** subvenção e assistência governamentais. Brasília, 2008. Disponível em: <[http://www.cpc.org.br/pdf/CPC\\_07.pdf](http://www.cpc.org.br/pdf/CPC_07.pdf)> Acesso em: 12 out. 2009.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico CPC 12:** ajuste a valor presente. Brasília, 2009. Disponível em: <[http://www.cpc.org.br/pdf/CPC\\_12.pdf](http://www.cpc.org.br/pdf/CPC_12.pdf)> Acesso em: 26 out. 2009.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico CPC 13:** adoção inicial da Lei nº. 11.638/07 e da Medida Provisória nº. 449/08. Brasília, 2008. Disponível em: <[http://www.cpc.org.br/pdf/CPC\\_13.pdf](http://www.cpc.org.br/pdf/CPC_13.pdf)> Acesso em: 12 out. 2009.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico CPC 27:** ativo imobilizado. Brasília, 2009. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/pdf/CPC%2027.pdf>> Acesso em: 12 out. 2009.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **As normas internacionais de contabilidade.** Brasília, 2007. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/conteudo.aspx?codConteudo=2403&codMenu=67>> Acesso em: 31 mar. 2009.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC n. 1.157, de 13 de fevereiro de 2009.** Aprova o Comunicado Técnico CT 03 – Esclarecimentos sobre as Demonstrações Contábeis de 2008. Brasília, DF, 13 fev. 2009. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2009/001157](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001157)> Acesso em: 06 set. 2009.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Adoção de normas internacionais de contabilidade no Brasil está incompleta, aponta estudo. 2011.** Disponível em: <http://www.cfc.org.br/conteudo.aspx?pagina=1&codMenu=67&codConteudo=5977>. Acesso em: 15 out. 2011.

FERNANDES, Edison Carlos; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. (Coords.). **Aspectos tributários da nova lei contábil:** Lei 11.638/07. São Paulo: MP Ed., 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de contabilidade das sociedades por ações:** aplicável às demais sociedades. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MATARAZZO, Giancarlo Chamma. MP 449/08 - O Regime Tributário de Transição e a convergência para os padrões internacionais contábeis. **Biblioteca Informa**, São Paulo, n. 2037, Anexo, 30 nov. / 06 dez. 2008. Disponível em: <[http://www.pinheironeto.com.br/upload/tb\\_pinheironeto\\_artigo/pdf/051208154822anexo\\_bi2037.pdf](http://www.pinheironeto.com.br/upload/tb_pinheironeto_artigo/pdf/051208154822anexo_bi2037.pdf)>. Acesso em: 13 out. 2011

MORAES, Karoline Brotto de. **Efeitos tributários da Lei 11.638/2007 e o Regime Tributário de Transição – RTT**. 2010. 31 f. Artigo de conclusão de curso (Graduação) – Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre. 2010.

NIYAMA, Jorge Katsumi; GOMES, Amaro L. Oliveira. **Contabilidade de instituições financeiras**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. 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: 15 out. 2011.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. São Paulo: Atlas, 1985.

SANTOS, José Luiz dos; SCHMIDT, Paulo; FERNANDES, Luciane Alves. **Introdução à contabilidade internacional**. São Paulo: Atlas, 2006.

SILVA, Pedro Cesar da. RTT – Regime tributário de transição: Vale a pena optar? **Boletim Fórum Empresarial – ASPR Auditoria e Consultoria**. Ano 11. Nº 84 – Jan. 2009. Disponível em: [www.aspr.com.br/arquivos/BO%2084.pdf.pdf](http://www.aspr.com.br/arquivos/BO%2084.pdf.pdf) Acesso em: 13 Out. 2011.

SOUZA, André de A. O Regime Tributário de Transição – RTT. **Revista Instituto Brasileiro de Executivos e Finanças - IBEF News**. Nº 131 – Jun. 2009. Disponível em: <http://www.ibef.com.br/ibefnews/pdfs/131/artigo.pdf>. Acesso em: 15 out. 2011.