

**PONTÍFICA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP**

RODRIGO BELLOMI DO NASCIMENTO

**AS PRINCIPAIS IMPLICAÇÕES DA LEI 11.638/07 SOBRE OS
TRIBUTOS DIRETOS (IMPOSTO DE RENDA PESSOA
JURÍDICA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO
LÍQUIDO)**

MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS

SÃO PAULO

2012

**PONTÍFICA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP**

RODRIGO BELLOMI DO NASCIMENTO

**AS PRINCIPAIS IMPLICAÇÕES DA LEI 11.638/07 SOBRE OS
TRIBUTOS DIRETOS (IMPOSTO DE RENDA PESSOA
JURÍDICA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO
LÍQUIDO)**

MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de MESTRE em Ciências Contábeis e Atuariais, sob orientação do Prof. Dr. José Carlos Marion.

Banca Examinadora

RESUMO

Esta pesquisa tem como objetivo fornecer informações sobre as principais implicações da Lei nº 11.638/07 sobre a apuração dos tributos diretos. A Lei nº 11.638/07 instituiu várias modificações nos padrões de contabilidade que propiciou condições para a convergência das normas internacionais de contabilidade e principalmente, a segregação entre a contabilidade societária e a contabilidade tributária. A pesquisa discorrerá, sobre o Regime Tributário de Transição (RTT), o Controle Fiscal Contábil de Transição (FCONT), implementados pela Receita Federal do Brasil (RFB), os tributos incidentes sobre as vendas, os reflexos tributários sobre o PIS/PASEP e a COFINS e ajustes no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), com o objetivo de neutralizar os efeitos fiscais oriundos da aplicação da Lei nº 11.638/2007. Para atingir o objetivo, realizou-se uma pesquisa qualitativa, fundamentada na revisão bibliográfica da legislação em vigor, de normas, de pronunciamentos técnicos, e de alguns livros já publicados sobre a matéria, buscando a caracterização dos prováveis efeitos oriundos da Lei nos tributos diretos. Ao final, espera-se que o leitor visualize, por meio dos argumentos expostos, as principais implicações que a Lei nº 11.638/07 causou nos tributos diretos.

Palavras-Chave: Contabilidade. Societário. Tributário. RTT.

ABSTRACT

This research aims to provide information about the major implications of the Law 11.638/07 on the calculation of direct taxes. The Law 11.638/07 instituted several changes to accounting standards that provided conditions for the convergence of international accounting standards and mainly segregation between corporate accounting and tax accounting. The research will discuss about the Transitional Tax Regime (RTT), Control Accounting Tax Transition (FCONT), implemented by the Federal Revenue of Brazil (RFB), taxes on sales, tax reflections on the PIS / PASEP and COFINS and adjustments in the Book of Calculation of Taxable Income (LALUR), in order to neutralize the tax effects arising from the application of Law n. 11.638/2007. To achieve the goal, we carried out a qualitative study based on literature review of existing legislation, standards of technical pronouncements, and a few books ever published on the subject, seeking to characterize the likely effects arising from the Law on direct taxes. Ultimately, it is hoped that the reader visualize, through the arguments, the main implications of the Law 11.638/07 caused in direct taxes.

Keywords: Accounting. Corporate. Tax. RTT.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	7
1.1	APRESENTAÇÃO	7
1.2	DEFINIÇÃO DO PROBLEMA E DOS OBJETIVOS DA PESQUISA	8
1.3	A IMPORTÂNCIA DO TEMA	8
1.4	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	9
1.4.1	LEI Nº 11.638/07 IMPACTOS TRIBUTÁRIOS E SOCIETÁRIOS.....	9
1.4.2	CRITÉRIOS DE AVALIAÇÃO DO ATIVO E PASSIVO	11
1.4.3	IMPOSTOS INCIDENTES SOBRE AS VENDAS	12
1.4.4	ICMS SOBRE AS VENDAS.....	13
1.4.4.1	ICMS – Substituição Tributária	13
1.4.4.1.1	A Contabilidade na Empresa Substituída.....	14
1.4.5	IPI SOBRE AS VENDAS	16
1.4.6	PIS/PASEP E COFINS SOBRE AS VENDAS	17
1.4.7	IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA (ISSQN) SOBRE AS VENDAS.....	17
1.5	METODOLOGIA	18
2	ASPECTOS GERAIS DA LEI Nº 11.638/07 E ALTERAÇÕES.....	19
2.1	REGIME TRIBUTÁRIO DE TRANSIÇÃO	19
2.2	CONTROLE FISCAL CONTÁBIL DE TRANSIÇÃO (FCONT)	22
3	APURAÇÃO DOS TRIBUTOS DIRETOS.....	25
3.1	EMPRESAS QUE APURAM IRPJ E CSLL COM BASE NO LUCRO REAL	25
3.2	EMPRESAS QUE APURAM IRPJ E CSLL COM BASE NO LUCRO PRESUMIDO.....	28
3.3	IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DIFERIDOS	32
3.3.1	DIFERENÇAS TEMPORÁRIAS TRIBUTÁVEIS.....	33
3.3.2	DIFERENÇAS TEMPORÁRIAS TRIBUTÁVEIS.....	35
3.4	CONTABILIZAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL	38
4	EFEITOS DA LEI Nº 11.638/07 NO IMPOSTO DE RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS (IRPJ) E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL).....	40
4.1	ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL	40
4.2	AJUSTE A VALOR PRESENTE	43
4.2.1	AJUSTE A VALOR PRESENTE – CONTABILIZAÇÃO	45
4.3	ESTOQUES	47

4.4	AVALIAÇÃO DO INVESTIMENTO EM COLIGADAS E CONTROLADAS.....	49
4.4.1	INVESTIMENTO ESPECULATIVO	51
4.4.2	INVESTIMENTO PERMANENTE NÃO RELEVANTE	51
4.4.3	INVESTIMENTO PERMANENTE RELEVANTE	54
4.5	ATIVO IMOBILIZADO	60
4.5.1	EXIGÊNCIAS FISCAIS SOBRE AS DEPRECIAÇÕES.....	62
4.6	ATIVO INTANGÍVEL	64
4.7	OPERAÇÕES DE ARRENDAMENTO MERCANTIL	67
4.7.1	PROCEDIMENTO TRIBUTÁRIO PARA A DEDUTIBILIDADE NA APURAÇÃO DO IRPJ E DA CSLL.....	70
4.8	REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL DE ATIVOS (<i>IMPAIRMENT LOSS</i>).....	71
4.9	ATIVO DIFERIDO (EXTINTO PELA LEI Nº 11.941/09)	73
4.10	PATRIMÔNIO LÍQUIDO	75
4.10.1	PRÊMIO RECEBIDO NA EMISSÃO DE DEBÊNTURES E DOAÇÕES E SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS	75
5	CONCLUSÃO.....	78
	REFERÊNCIAS.....	80

1 INTRODUÇÃO

1.1 Apresentação

A edição da Lei nº 11.638/07 alterou e revogou dispositivos da Lei nº 6.404/76 e da Lei nº 6.385/76, estabelecendo nova disciplina relativa à elaboração e divulgação de demonstrações contábeis pelas sociedades por ações, estendendo-a as sociedades de grande porte, ainda que não constituídas sob a forma de sociedades por ações.

O principal objetivo dessa edição foi o de alinhar os critérios e formas de elaboração das demonstrações financeiras das empresas sediadas no Brasil.

Uma pendência bastante forte para que a Lei nº 11.638/07 pudesse entrar em plena vigência era relativa às questões tributárias que mudanças dessa natureza acabam por provocar. Mesmo tendo o texto da referida Lei referência expressa (art.177, § 7º) de que os registros de ajustes efetuados com o objetivo de harmonização às regras internacionais não poderiam ser base de incidência de impostos e contribuições ou quaisquer outros efeitos tributários, havia desconforto no mercado quanto à efetiva neutralidade tributária da Lei. Assim, buscando resolver rapidamente as dúvidas e pendências que o mercado e os próprios técnicos do Governo tinham, foi editada a Medida Provisória nº 449/08. Essa Medida Provisória representou um real e verdadeiro grande passo no sentido da convergência às Normas Internacionais de Contabilidade. Produziu duas grandes inovações: consertaram-se os maiores erros ou desvios contábeis que remanesceram após a Lei nº 11.638/07, e implantou-se a efetiva neutralidade tributária.

1.2 Definição do problema e dos objetivos da pesquisa

O objetivo da Lei nº. 11.638/07 foi o de alinhar os critérios e formas de elaboração das demonstrações financeiras das empresas, porém, havia a necessidade de ajustar os efeitos da contabilidade societária com a contabilidade tributária.

Para alinhar a contabilidade societária com a contabilidade tributária o Fisco instituiu o RTT (Regime Transitório Tributário) pela Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 949, posteriormente convertida em Lei nº 11.941/09, que venho tratar da neutralidade tributária.

Diante das alterações instituídas na contabilidade societária a questão que se pretende responder no presente estudo são as implicações que a Lei nº 11.638/07 causou sobre os tributos diretos (Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido).

1.3 A Importância do tema

A Lei nº 11.638/07 instituiu várias modificações nos padrões de contabilidade que propiciou condições para convergência às normas internacionais de contabilidade e, o mais fundamental de tudo, determinou, de forma enfática, a segregação entre Contabilidade Societária e Contabilidade Tributária.

Com a Medida Provisória nº 449/08, depois convertida integralmente na Lei nº 11.941/09, que produziu alguns complementos de modificação à Lei das Sociedades Anônimas.

O ponto importante foi a formalização do ponto de vista tributário, da desvinculação entre o Fisco e a Contabilidade, com a criação do Regime Transitório de Tributação (RTT), que estabeleceu a neutralidade tributária.

Com o advento da Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 949/09, que instituiu o Controle Fiscal Contábil de Transição (FCONT), que tem como objetivo o controle da escrituração das contas patrimoniais e de resultado,

em partidas dobradas, que considera os métodos e critérios contábeis aplicados pela legislação tributária.

A utilização do FCONT é necessária para a realização dos ajustes previstos em função do Regime Tributário de Transição – RTT, não podendo ser substituído por qualquer outro controle ou memória de cálculo.

A partir dessas legislações passou a ser possível praticar-se, de fato, contabilidade no Brasil sem influências diretas ou indiretas de natureza fiscal.

1.4 Fundamentação teórica

1.4.1 Lei nº 11.638/07 Impactos Tributários e Societários

Com a publicação da Lei nº 11.638/07, 27 de dezembro de 2007, alterando significativamente capítulos contábeis da Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404, de 28 de dezembro de 1976) e com vigência já a partir de primeiro 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 pautaram-se pela atualização da qualidade da informação contábil, pela compatibilização e até mesmo conformação das normas contábeis brasileiras aos padrões internacionais de contabilidade, e pela uniformidade de transparência entre as sociedades anônimas em geral e as demais sociedades. Alterações atinentes aos grupos de contas previstos na Lei nº 6.404/76, bem assim novos critérios para contabilização de ativos e passivos, que impactam no resultado contábil atribuível aos acionistas.

Para Heron Charneski (2009, p. 36):

“Exame atento da Lei nº 11.638/07 revelará sua neutralidade, do ponto de vista da carga tributária das sociedades abrangidas. Ainda que a convergência entre contabilidade tributária e societária possa se afirmar, sob o ponto de vista do Direito, como cada vez mais distante, não se

pode deixar de incluir como um objetivo da Lei nº 11.638/07 a criação de mecanismo para solução de conflitos entre regras dos dois sistemas.”

Segundo Edison Fernandes (2009, p. 21):

“Mesmo antes do advento da Lei nº 11.638, de 2007, as empresas, de certa forma, já mantinham duas formas de escrituração da sua atividade econômica, sendo uma para efeito societário e outra para efeito tributário; especialmente aquelas empresas sujeitas à apuração dos tributos sobre o lucro – Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)”.

Sendo, assim, pode-se entender que, embora muitos procedimentos e contas contábeis tenham sido alterados pela legislação, as mudanças contábeis pouco influenciaram na apuração dos tributos sobre o lucro, porque restou preservar a “contabilidade tributária”, destinada a cumprir a legislação tributária.

O art. 17 da Lei nº 11.941/09, manda reverter, no LALUR, o efeito da utilização de métodos e critérios contábeis diferentes da legislação tributária, baseada nos critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007. Com isso, o lucro contábil apurado com observância da legislação societária fica mantido para efeitos tributários, fato que abre brecha para planejamento tributário.

Como a IN RFB nº 949/09, alterada pela IN RFB nº 1.139/11, que instituiu o FCONT manda escriturar esse livro em partidas dobradas, o correto seria levantar balanço patrimonial e contas de resultado ao término da escrituração desse livro do período, que serviria para efeitos tributários. Isso evitaria a adição ou exclusão no LALUR das diferenças de critérios entre a legislação societária e tributária.

Outro conflito que podemos nos deparar é sobre a distribuição dos lucros com isenção do imposto, pois o lucro contábil societário apurado com a legislação atual pode ser maior ou menor do que o lucro contábil tributário apurado com a legislação vigente em 31 de dezembro de 2007. A polêmica é qual dos dois lucros pode ser distribuído com isenção do imposto de renda, na forma do art. 10 da Lei 9.249/95, e qual dos dois é considerado patrimônio líquido para efeitos de juros sobre o capital próprio.

O art. 10 da Lei nº 9.249/95, dispõe que os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir de janeiro de 1996 não ficarão sujeitos ao imposto de renda na fonte e na declaração de ajuste.

Segundo Hiromi Higuchi (2012, p. 57), menciona:

“Em 1995 não havia diferenças de critérios contábeis das Leis nº 11.638, de 2007, e 11.941, de 2009. Com isso, estava explícito que a isenção do imposto de renda era aplicável para a distribuição de lucros e dividendos com base no resultado apurado para efeitos tributários. Para evitar a divergência de entendimentos, o levantamento das demonstrações financeiras ao término da escrituração do FCONT de cada período de apuração torna indispensável”.

A contabilidade sempre foi muito influenciada pelos limites e critérios fiscais, particularmente os da legislação de Imposto de Renda, dificultando a adoção da prática de princípios contábeis adequados, mas com a instituição das Leis nº 11.638/07 e nº 10.941/09 e a criação do Regime Tributário de Transição (RTT), foi uma imensa contribuição no sentido de que se pudesse caminhar rumo à convergência internacional de contabilidade nos balanços individuais sem que os aspectos tributários sejam descumpridos.

1.4.2 Critérios de Avaliação do Ativo e Passivo

Mesmo depois da edição das Leis nº 11.638/07 e nº 11.941/09, permanece como princípio geral da contabilidade, de acordo com a legislação brasileira, o “custo como base de valor”, que implica a avaliação, para fins de registro contábil, dos bens, direitos e dívidas com base no custo incorrido.

Com a inclusão do art. 183 e 184 na Lei nº 6.404/76, que alterou o critério de avaliação para alguns elementos do ativo e do passivo.

No balanço, os elementos dos ativos serão avaliados segundo os seguintes critérios, conforme artigos citados acima:

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 de mercado ou valor equivalente, 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;

II - os direitos que tiverem por objeto mercadorias e produtos do comércio da companhia, assim como matérias-primas, produtos em fabricação e bens em almoxarifado, pelo custo de aquisição ou

produção, deduzido de provisão para ajustá-lo ao valor de mercado, quando este for inferior;

III - os investimentos em participação no capital social de outras sociedades, ressalvado o disposto nos artigos 248 a 250, pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para perdas prováveis na realização do seu valor, quando essa perda estiver comprovada como permanente, e que não será modificado em razão do recebimento, sem custo para a companhia, de ações ou quotas bonificadas;

IV - os demais investimentos, pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para atender às perdas prováveis na realização do seu valor, ou para redução do custo de aquisição ao valor de mercado, quando este for inferior;

V - os direitos classificados no imobilizado, pelo custo de aquisição, deduzido do saldo da respectiva conta de depreciação, amortização ou exaustão;

VII - os direitos classificados no intangível, pelo custo incorrido na aquisição deduzido do saldo da respectiva conta de amortização; e

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

No balanço, os elementos do passivo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

I - as obrigações, encargos e riscos, conhecidos ou calculáveis, inclusive Imposto sobre a Renda a pagar com base no resultado do exercício, serão computados pelo valor atualizado até a data do balanço; e

II - as obrigações em moeda estrangeira, com cláusula de paridade cambial, serão convertidas em moeda nacional à taxa de câmbio em vigor na data do balanço.

As implicações tributárias, neste caso, devem ser analisadas, pois com relação ao lucro real (IRPJ) e à base de cálculo da (CSLL), trata-se de um evento não tributável, que se caracteriza como uma adição temporária em se tratando de ativo e uma exclusão temporária de passivo, devendo ser revertida ao passar o tempo.

1.4.3 Impostos Incidentes sobre as vendas

Nesse tópico abordaremos os tributos incidentes sobre as vendas, tais como, Impostos sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e Programa de Integração Social e Programa de

Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) e, Imposto Sobre Serviços Prestados de Qualquer Natureza (ISSQN).

1.4.4 ICMS Sobre as Vendas

O ICMS representa a obrigação da entidade com o Governo Estadual, esse imposto é não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação de venda com o montante cobrado nas operações anteriores.

A incidência do ICMS ocorre sobre a circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares, na prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e serviços de comunicação.

Os registros contábeis relativos ao ICMS são simples, devido sua característica básica que é ser um imposto incluído no preço de venda, portanto cobrado por dentro.

1.4.4.1 ICMS – Substituição Tributária

Com o objetivo de tornar mais eficiente e eficaz a arrecadação do ICMS, a legislação estendeu a figura da substituição tributária para outros produtos no mercado nacional.

Nesse modelo de cobrança de ICMS, existem dois tipos de contribuintes, o contribuinte substituto e o contribuinte substituído.

O contribuinte substituto é o responsável pelo cálculo, pela retenção e pelo recolhimento do imposto, ou seja, o fabricante, importador e o arrematante.

O contribuinte substituído é aquele que sofre a retenção do imposto, ou seja, que adquire mercadorias com o imposto já retido pelo substituto e promove subsequente saída com a mesma mercadoria.

1.4.4.1.1 A Contabilidade na Empresa Substituída

Nas empresas substituídas, a proposta de ignorar o ICMS no registro contábil nos casos de substituição tributária não é totalmente pacífica, embora seja defendida por alguns estudiosos da ciência contábil. Existe outra corrente que entende, com bons argumentos, que o não registro do ICMS a recuperar, do ICMS a pagar e, principalmente, do ICMS sobre vendas no resultado poderia causar perda de qualidade na informação na empresa substituída, isso pode ocorrer principalmente nos grandes estabelecimentos comerciais que adquirem elevadas quantidades de produtos com substituição tributária.

A omissão da contabilização da parcela do ICMS substituição tributária pago na aquisição da mercadoria na conta contábil adequada, pode distorcer a informação transmitida pela demonstração do resultado do exercício.

Observe as tabelas abaixo como seria a apresentação do resultado considerando o ICMS ST dentro do resultado da empresa substituída.

SEM CONSIDERAR O REGISTRO DA ST

Descrição	ICMS Normal	ICMS ST	Total
(+) Receita Bruta	500	500	1000
(-) ICMS s/ Vendas	(60)	0	(60)
(=) Receita Líquida	440	500	940
(-) CMV	(250)	(310)	(560)
(=) Lucro Bruto	190	190	380

CONSIDERANDO O REGISTRO DA ST

Descrição	ICMS Normal	ICMS ST	Total
(+) Receita Bruta	500	500	1000
(-) ICMS s/ Vendas	(60)	(60)	(120)
(=) Receita Líquida	440	440	880
(-) CMV	(250)	(250)	(500)
(=) Lucro Bruto	190	190	380

Fonte: Manual de Contabilidade Tributária (2011, p. 224)

Analisando as duas situações o resultado na empresa substituída é o mesmo, porém, o usuário da informação contábil pode ser induzido a uma

informação equivocada e precipitada de que a tributação média sobre o consumo da empresa em análise estaria em 6% (seis por cento), sendo que na verdade estaria em 12% (doze por cento), pois 6% (seis por cento) já foi pago para o fornecedor a título de antecipação.

A forma de apresentar as informações na demonstração financeira é de preferência pelo autor pela segunda opção, “mas para isso a recomendação seria reconhecer o ICMS a recuperar e a pagar em uma conta denominada ICMS a apropriar”. (PEGAS, 2011, p. 224).

Com a forma alternativa de contabilizar a operação explicitada, é fundamental para não ocorrer erro na apuração da base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS nas empresas.

Veja a seguir o modelo de contabilização sugerida:

AQUISIÇÃO DAS MERCADORIAS

Débito	Estoques	738
Débito	ICMS a Apropriar	180
Débito	ICMS ST a Repassar	54
Crédito	Disponibilidades	972

REVENDA DAS MERCADORIAS

Débito	Disponibilidades	1054
Crédito	ICMS ST a Repassar	54
Crédito	Receita Bruta	1000

Débito	Custo das Vendas	
Crédito	Estoques	738

Débito	Despesa de ICMS	
Crédito	ICMS a Apropriar	180

Fonte: Manual de Contabilidade Tributária (2011, p. 227)

Para Paulo Pegas (2011, p. 227):

“Essa é a forma adequada de contabilizar, pois a receita da companhia não foi R\$ 1.054 e sim R\$ 1.000. E com isso, as bases de PIS e COFINS seriam menores, no caso R\$ 1.000, que foi a receita efetiva auferida”.

Diante do fato exposto, é importante ressaltar a qualidade da informação contábil, pois a contabilidade tributária é complexa e com muitos detalhes e com uma boa gestão tributária pode ser fundamental para o bom desempenho de uma entidade empresarial.

1.4.5 IPI Sobre as Vendas

O IPI representa a obrigação da companhia com o Governo Federal, o valor do imposto é apurado sobre as vendas efetuadas, deduzido do valor pago por ocasião das compras com direito a crédito.

O imposto incide sobre o desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira, sua saída dos estabelecimentos industriais ou equiparados e na sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e elevado a leilão.

O IPI não representa despesa para o estabelecimento industrial, sendo acrescentado ao preço e cobrado do cliente revendedor.

Normalmente as empresas contabilizam a receita pelo valor total da nota fiscal, com o IPI sendo contabilizado em despesas, embora o efeito final no resultado seja o mesmo, para Paulo Pegas (2011, p. 247):

“O mais adequado é reconhecimento do IPI apenas como parcela a recolher, deixando a receita registrada pelo valor efetivamente ganho, sem considerar o imposto na venda do produto”.

Embora o IPI e o ICMS apresente o mesmo raciocínio, repassando o imposto para o consumidor seguinte, porém ambos não tem o mesmo tratamento contábil, pois o ICMS é cobrado por dentro, pertence à pessoa jurídica vendedora.

1.4.6 PIS/PASEP e COFINS Sobre as Vendas

A COFINS e o PIS / PASEP seguem, atualmente, duas regras gerais de apuração: incidência não cumulativa e incidência cumulativa. Essas metodologias de apuração, que são aplicáveis dependendo do tipo de empresa, têm diferenças quanto às alíquotas aplicáveis e suas respectivas bases de cálculo. A apuração e o pagamento da Contribuição para o PIS / PASEP e da COFINS serão efetuados mensalmente, de forma centralizada, pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica, de acordo com a legislação que rege cada contribuição, com utilização dos métodos e critérios contábeis adotados, independentemente da forma de contabilização determinada pelas alterações da legislação societária decorrentes das Leis nº 11.638/07 e nº 10.941/09.

O Regime Tributário de Transição (RTT) também é aplicado à Contribuição para o PIS/PASEP e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

Esta norma aplica-se também à apuração dos créditos decorrentes do regime de não cumulatividade, que deverão ter por base os registros do Controle Fiscal Contábil de Transição (FCONT).

1.4.7 Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN) Sobre as Vendas

O ISSQN representa a obrigação da companhia com o Governo Municipal, relativo ao imposto incidente sobre os serviços prestados, que deve ser apurado e contabilizado pela competência.

O ISSQN incide sobre a prestação de serviços constantes da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

Existe uma implicação tributária sobre os contratos de arrendamento mercantil, pois haveria diferença sendo caracterizado o contrato como compra e venda financiada, neste caso haveria a incidência do ICMS, eventualmente até

sobre a remuneração cobrada pelo arrendatário (juros), ao contrário, se o contrato for entendido como aluguel com opção de compra, há previsão de incidência do ISS.

Verifica-se que a base de cálculo desses tributos inicia a sua determinação pelas informações contábeis, mesmo se a análise tiver por foco os tributos indiretos, a contabilidade é um instrumento importante de apuração e de registro.

1.5 Metodologia

De acordo com Gil (1987, p.19), o processo de pesquisa é definido como o “procedimento racional e sistemático que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos”.

A pesquisa parte de uma dúvida ou problema e busca uma resposta ou solução, por meio de uso de um método científico. Ele é usado para a solução de problemas teóricos ou práticos.

Para o desenvolvimento dessa pesquisa será feito um levantamento da literatura, produção acadêmica e legislação acerca do tema.

2 ASPECTOS GERAIS DA LEI Nº 11.638/07 E ALTERAÇÕES

Neste capítulo vamos abordar as principais alterações que impactaram sobre os tributos do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL.

2.1 Regime Tributário de Transição

Ao instituir o Regime Tributário de Transição (RTT) no Capítulo III da Lei nº 11.941/09, o governo Federal passou a separar a Contabilidade para fins informacionais, societário, de divulgação do que ocorre com a empresa para o mundo exterior (credores, investidores, sindicatos e tantos outros interessados), da Contabilidade para fins tributários.

Esse era o grande problema até então, pois qualquer modificação na contabilidade tinha, como regra, implicação direta no cálculo do lucro tributável (quer para fins de Imposto de Renda, quer de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, PIS, COFINS etc.).

Em primeiro lugar o “LALUC – Livro de Apuração do Lucro Contábil”, instituído pela Lei nº 11.638/07, deixou de existir, sem mesmo nunca ter entrado em prática, permitindo que a empresa escriturasse suas operações segundo os critérios fiscais para que depois, noutro livro ou no mesmo diário, mas à parte, ajustasse essa escrituração às normas contábeis sem que esses ajustes provocassem reflexos fiscais. Essa era uma alternativa ao atual LALUR – Livro de Apuração do Lucro Real.

A Receita Federal do Brasil, todavia, preferiu manter este último apenas, mas mudando, e drasticamente, o seu uso. Com isso, ficam automaticamente autorizados todos os ajustes no LALUR em função de todas as alterações contábeis trazidas pela Lei nº 11.638/07 e pela própria Medida Provisória nº 449/08 (transformada em Lei nº 11.941/09) e todas as normas contábeis introduzidas em convergência às normas internacionais de Contabilidade.

Reproduzimos abaixo o Art. 16 e parágrafo único da Medida Provisória 449/08:

“Art. 16. As alterações introduzidas pela Lei nº 11.638, de 2007, e pelos arts. 36 e 37 desta Medida Provisória 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 às normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 1976, e pelos demais órgãos reguladores que visem alinhar a legislação específica com os padrões internacionais de contabilidade”.

O Regime Tributário de Transição (RTT), representou uma opção, sendo a opção facultativa para as empresas nos anos-base de 2008 e 2009, e a partir de 2010 passou a ser obrigatório para todas as entidades submetidas à tributação pelo lucro real.

Dessa forma, todas as modificações nas receitas e nas despesas trazidas por essa legislação e normatização que buscam a convergência às normas internacionais passam a aumentar ou reduzir o lucro tributável de quem não optou pelo RTT, bem como a sofrer as incidências dos demais tributos, como os sobre a receita, por exemplo.

As empresas que optaram pelo RTT tiveram toda a legislação tributária que as afeta estancada em 31 de dezembro de 2007, não sendo afetadas pelas modificações da Lei nº 11.638/07, Medida Provisória nº 449/08 e novas normas que vêm sendo emitidas CVM, pelo CFC, pela SUSEP, pelo BACEN.

A Lei nº 11.941/09, revogou o § 7º e o § 2º do artigo 177, que recebeu nova redação pelo art. 37 dispondo:

§ 2º “A companhia observará exclusivamente em livros ou registros auxiliares, sem qualquer 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, conduzam ou incentivem a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem registros, lançamentos ou ajustes ou a elaboração de outras demonstrações financeiras”.

Observe-se que neste parágrafo estão expressões do tipo “conduzam”, “incentivem”, além de “determinem”. Isso significa que o Fisco passou a admitir um número muito maior de ajustes no LALUR do que anteriormente.

Por exemplo, as taxas fiscais de depreciação “conduzem”, “induzem” as empresas a utilizá-las na contabilidade para obter efeitos tributários desejados. Com essa nova redação, o Fisco admite que essas taxas fiscais sejam utilizadas para fins tributários, mesmo que, na contabilidade, as taxas utilizadas sejam diferentes, tanto maiores quanto menores. Ou seja, mesmo que não haja a obrigação de a empresa utilizar-se das taxas fiscais, mas que ela simplesmente seja induzida a usá-las para fins tributários, poderá então escriturar contabilmente de uma forma e fiscalmente de outra.

Para reforço dessa disposição nova do governo federal, veja o que menciona o § 1º do art. 15 da Lei nº 11.941/09:

“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.”

Veja que tudo o que tiver havido de normas contábeis das Leis nº 11.638/07 e nº 11.941/09 e de toda a regulamentação contábil derivada do processo de convergência às normas internacionais terá que ser obedecido contabilmente, mas terá consequência imediata e automática para fins fiscais. Ou seja, para que uma regra contábil nova, desde que convergente às normas internacionais, tenha efeito fiscal, será necessária também a emissão de outra norma tributária.

Existem algumas disposições específicas para a aplicação do regime tributário de transição (RTT), conforme estabelecido pela Instrução Normativa RFB número 949/2009.

Para acompanhamento e controle desses ajustes no LALUR, os quais devem ser escriturados separadamente das usuais adições e exclusões, a Receita Federal do Brasil editou a IN RFB nº 949/09, que prevê, juntamente com a regulamentação do RTT, a criação de um Programa eletrônico específico denominado FCONT (Controle Fiscal Contábil de Transição).

Esse programa, de acompanhamento da Receita Federal do Brasil, é destinado à escrituração das contas patrimoniais e de resultado e obrigatório e exclusivo para as pessoas jurídicas sujeitas ao Lucro Real e ao RTT.

Tem o objetivo de servir como instrumento de escrituração das reversões dos efeitos tributários oriundos dos lançamentos que modifiquem o resultado de uma empresa, para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), e que tenham sido decorrentes da adoção da Lei nº 11.638/07 e da Lei nº 11.941/09 (RTT).

A pessoa jurídica deverá manter memória de cálculo que permita identificar o valor da receita auferida em cada período e controlar os montantes das respectivas exclusões e adições à base de cálculo.

O RTT também se aplica às Contribuições do PIS/PASEP e da COFINS, sendo que as pessoas jurídicas deverão apurar a base de cálculo de acordo com a legislação de regência de cada contribuição, com utilização dos métodos e critérios contábeis previsto na legislação tributária, independentemente da forma de contabilização determinada pelas alterações da legislação societária. O disposto aplica-se também à apuração dos créditos decorrentes do regime de não cumulatividade.

Para apuração da base de cálculo das contribuições do PIS/PASEP e da COFINS a pessoa jurídica deverá observar os mesmos ajustes previstos às pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido.

2.2 Controle Fiscal Contábil de Transição (FCont)

De acordo com a IN RFB 949/09, ficou instituído o Controle Fiscal Contábil de Transição (FCONT) para fins de registro auxiliares previstos no inciso II do § 2º do art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598/77, destinado obrigatoriamente e exclusivamente às pessoas jurídicas sujeitas cumulativamente ao lucro real e ao RTT.

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.

A utilização do FCONT é necessária para a realização dos ajustes previstos em função do Regime Tributário de Transição – RTT, não podendo ser substituído por qualquer outro controle ou memória de cálculo.

Para fins de escrituração do FCONT, poderá ser utilizado critério de atribuição de custos fixos e variáveis aos produtos acabados e em elaboração mediante rateio diverso daquele utilizado para fins societários, desde que esteja integrado e coordenado com o restante da escrituração.

Segundo Edison Fernandes (2009, p. 29):

“[...] o FCONT representa a elaboração de um balanço intermediário, no qual são expurgados todos os efeitos contábeis gerados pela adoção do padrão internacional de contabilidade (IFRS), nos termos das Leis nº 11.638/07 e nº 11.941/09, e também dos pronunciamentos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC)”.

Nesse novo controle as empresas informarão os ajustes efetuados na apuração dos tributos, particularmente IRPJ e CSLL, com objetivo de buscar a neutralidade tributária almejada pelo RTT.

A implementação da efetiva neutralidade tributária seria relativamente simples se o LALUR fosse prestigiado, como pretendeu, no início, a Lei nº 11.941/09, acabou por tornar a evidenciação da realidade econômico-financeira das empresas algo muito complexo: em primeiro lugar, as empresas deverão elaborar suas demonstrações contábeis respeitando o padrão IFRS, de maneira a seguir a orientação do CPC; depois deverão ajustar essa contabilidade ao Plano de Contas Referencial do SPED Contábil; e por fim, além de procederem aos ajustes necessários correspondentes ao LALUR, deverão elaborar o FCONT e preencher fichas da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), correspondentes ao RTT.

Para Edison Fernandes (2009, p. 30):

“A complicação está no fato não somente de serem muitas obrigações acessórias a serem cumpridas (SPED Contábil, SPED Fiscal, LALUR, FCONT e DIPJ), mas um modelo específico e distinto dos demais”.

Por fim, essas informações são imprescindíveis para as relações societárias da empresa, porque os dividendos distribuídos beneficiados de

isenção e o limite da remuneração de juros sobre capital próprio depende da integração entre as regras contábeis, societárias e tributárias.

Segue abaixo exemplo ilustrativo do FCONT, expurgando os lançamentos da escrituração contábil societária.

Identificação	Descrição	Centro de Custos	Descrição do Centro de Custos	Valor
Lucro Líquido/ Prejuízo Contábil				17.657.872,83 C
Ajustes Específicos no LALUR (Inclusões - Expurgos)				775.823,55 C
(-) Expurgos de lançamentos da Escrituração Contábil				(775.823,55) D
3101030001	Deduções da Receita - Ajuste a Valor Presente			(9.954.523,00) D
3101030001	Deduções da Receita - Ajuste a Valor Presente			854.453,00 C
3305020009	Receita Financeira - Ajuste a Valor Presente			(4.672.706,00) D
3305020009	Receita Financeira - Ajuste a Valor Presente			9.293.285,00 C
3305020010	Receita Financeira - Aj. Val. Presente Ano Anterior			(317.188,00) D
3305020010	Receita Financeira - Aj. Val. Presente Ano Anterior			4.020.855,45 C
(+) Inclusões de Lançamentos Fiscais				0,00 C
Lucro Líquido/Prejuízo Contábil-Fiscal				18.433.696,38 C

Fonte: Sped - Programa Validador da Escrituração FCont (Controle Fiscal Contábil de Transição)

No quadro acima demonstramos um exemplo do efeito do resultado da Contabilidade Societária versus a Contabilidade Tributária. Nesse exemplo a empresa adotou o procedimento de aplicar o ajuste a valor presente no seu contas a receber, o qual resultou em implicações tributárias.

No exercício de 2011 a entidade realizou ajustes a valor presente no montante de R\$ 775.823,55, resultando no lucro fiscal de R\$ 18.433.696,38.

Conforme determina a legislação a empresa teve que realizar os ajustes no Livro de Apuração do Lucro real - LALUR, e informar esses ajustes tributários no FCONT.

3 APURAÇÃO DOS TRIBUTOS DIRETOS

3.1 Empresas que Apuram IRPJ e CSLL com Base no Lucro Real

O Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro (CSL), para as empresas tributadas com base no lucro real, são calculados a partir do lucro contábil, apurado por meio da escrituração mercantil da pessoa jurídica, ajustado por adições e exclusões exigidas e/ou permitidas pela legislação fiscal, necessárias para a obtenção do lucro real e da base de cálculo da contribuição social (Decreto nº 3.000/99).

Segue quadro explicativo:

Resultado antes do IRPJ e CSLL
(+) Adições
Permanentes
Temporárias
(-) Exclusões
Permanentes
Temporárias
(=) Resultado Líquido Ajustado
(-) Compensações de Prejuízos Fiscais
(=) Resultado Tributável

O resultado antes do IRPJ e CSLL representa o resultado apurado pela contabilidade, registrando receitas e despesas conforme o regime de competência.

As adições são representadas pelas despesas registradas pela contabilidade da empresa, mas que a legislação fiscal não aceita como dedução do lucro e receitas diferidas na contabilidade, mas o Fisco exige seu reconhecimento para fins fiscais.

Às exclusões aplica-se o mesmo raciocínio das adições, ou seja, representa um valor que, embora reconhecido como ganho pela empresa e contabilizado em receita, a legislação fiscal não exige sua tributação e em algumas situações o Fisco permite que sejam feitas deduções na base fiscal que não estão registradas como despesa na contabilidade.

O resultado líquido ajustado representa o resultado apurado pelo Fisco no período, após os ajustes.

A compensação de prejuízos fiscais é a utilização de prejuízos fiscais ocorridos em períodos anteriores, com limitação percentual de 30% (trinta por cento) do lucro líquido ajustado.

O Lucro Fiscal é o lucro apurado após a compensação dos prejuízos fiscais, sendo a base de cálculo para a aplicação das alíquotas vigentes do IRPJ e CSLL.

As pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real poderão determinar o lucro com base em balanço anual levantado no dia 31 de dezembro ou mediante levantamento de balancetes trimestrais.

Para Hiromi Higuchi (2012, p. 38):

“O lucro real mensal ou trimestral não traz uma só vantagem, mas traz muitas desvantagens, como a da limitação na compensação dos prejuízos fiscais e a possibilidade de cometer mais infrações fiscais. No lucro real trimestral, o lucro do trimestre anterior não pode ser compensado com o prejuízo fiscal de trimestres seguintes, ainda que dentro do mesmo ano-calendário. O prejuízo fiscal de um trimestre só poderá reduzir até o limite de 30% do lucro real dos trimestres seguintes”.

Se a pessoa jurídica realizar a opção pelo lucro real anual e pagamentos mensais por estimativa deve, necessariamente, acompanhar os montantes efetivamente devidos e os pagamentos feitos a cada mês, lembrando-se de que o período de apuração dos balancetes de suspensão compreende desde primeiro de janeiro ou da data de início de atividade, até o último dia do mês em que se está levantando o balancete, para se valer da possibilidade de suspensão ou de redução do recolhimento dos tributos sempre que houver excessos.

Para Hiromi Higuchi (2012, p. 38):

“No lucro real anual, a empresa poderá compensar integralmente os prejuízos com lucros apurados dentro do mesmo ano-calendário. Assim, o lucro de janeiro poderá ser compensado com o prejuízo de fevereiro ou dezembro e o lucro de março poderá ser compensado com o prejuízo de qualquer mês”.

Na apuração do lucro real anual poderá optar pelo pagamento do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada.

Os pagamentos mensais por estimativa do IRPJ e da CSL, por constituírem antecipações a serem compensadas com os valores devidos com base no lucro real, serão registrados em conta do subgrupo de Impostos e Contribuições a Recuperar no ativo circulante ou, na hipótese de a empresa calcular mensalmente as provisões para o IRPJ e CSL, em conta retificadora da provisão, no passivo circulante.

Após levantamento do balancete em 31 de dezembro e o IRPJ e CSL apurados devidamente pelo regime de suspensão ou redução, a empresa irá efetuar as compensações dos valores pagos por estimativa no decorrer do período e pagar o complemento em 31 de janeiro ou pagos em quota única até o último dia útil do mês de março com atualização de juros SELIC.

A Base de cálculo do imposto de renda a ser pago mensalmente é o resultado do somatório de um percentual aplicado que é o mesmo utilizado para o regime tributário do lucro presumido sobre a receita bruta do mês.

Os rendimentos e os ganhos de aplicações financeiras que tiverem imposto de renda retido na fonte ou pago em separado não compõem a base de cálculo do imposto estimado, mas os que não foram tributados deverão ser incluídos.

As pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real trimestral deverão pagar o Imposto de Renda Pessoa Jurídica e a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, por períodos de apuração trimestrais.

O IRPJ e a CSLL devido, apurado trimestralmente, será pago em cota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração. Por opção da pessoa jurídica, o imposto devido poderá ser pago em até três quotas mensais, iguais e sucessivas, vencíveis no último dia útil dos três meses subsequentes ao do encerramento do período de apuração a que corresponder, com atualização de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC. Nenhuma quota poderá ter

o valor inferior a R\$ 1.000,00 (um mil reais), e o tributo de valor inferior a R\$ 2.000,00 (dois mil reais).

O Imposto de Renda devido em cada trimestre será calculado mediante a aplicação da alíquota de 15% e adicional de 10% sobre a parcela da base de cálculo, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) multiplicada pelo número de meses (R\$ 60.000,00 trimestre completo e R\$ 240.000,00 ano completo).

A Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido devida em cada trimestre será calculada mediante a aplicação da alíquota de 9%, conforme Lei nº 10.637, art. 37.

De acordo com a legislação fiscal o contribuinte deverá observar o art. 249 do RIR/99 para efetuar as adições ao lucro líquido do exercício e art. 250 do RIR/99 para as exclusões, para fins de determinar a base tributável do Imposto de Renda, observando também os ajustes do RTT.

A Contribuição Social tem regras próprias de apuração, prevista na legislação pertinente, embora tenha que ser apurada com a mesma periodicidade adotada na apuração do lucro real anual ou trimestral.

Conforme disposto no art. 2º da lei nº 7.689/88, com as alterações do art. 2º da lei 8.034/90 e de outras disposições de legislação superveniente, a base de cálculo é o resultado apurado com observância da legislação comercial, antes do imposto de renda e ajustado, extracontabilmente, pelas adições e exclusões e compensação prevista na legislação, que foi consolidada pela IN SRF nº 390/04.

3.2 Empresas que Apuram IRPJ e CSLL com Base no Lucro Presumido

O art. 13 da Lei nº 9.718/98 recebeu nova redação dada pelo art. 46 da Lei nº 10.637/02, passando a dispor que a pessoa jurídica cuja receita bruta total, no ano calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a R\$ 48 milhões de reais ou a R\$ 4 milhões multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a doze meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido.

A opção pelo lucro presumido só poderá ser feita pela pessoa jurídica que não se enquadrar em nenhum dos impedimentos enumerados no art. 14 da Lei nº 9.718/98, conforme abaixo:

“I cuja receita total, no ano calendário anterior, seja superior a R\$ 48 milhões, ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a doze meses;
II cujas atividades sejam de instituições financeiras ou equiparadas;
III que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;
IV que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;
V que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, inclusive mediante balanço ou balancete de suspensão ou redução de imposto;
VI cuja atividade seja de “factoring”;
VII que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio”.

Cabe ressaltar que o inciso I da lei menciona receita total e não receita bruta total para Hiromi Higuchi (2012, p. 60) as duas expressões são totalmente diferentes. “Na receita total estão compreendidas a receita bruta, outras receitas operacionais e as receitas não operacionais, além dos ganhos de capital”.

O livro de Perguntas e Respostas editado pela Receita Federal em 2007 diz que para verificação do limite, considera-se como receita bruta total:

“O produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia, acrescido das demais receitas, de locação de imóveis, descontos ativos, variações monetárias ativas, juros recebidos como remuneração do capital próprio etc. e dos ganhos de capital”.

Na resposta, a Receita Federal considera a expressão receita total como sinônima de receita bruta total.

Para Hiromi Higuchi (2012, p. 60):

“A resposta leva a concluir que a contrapartida do ajuste da equivalência patrimonial e os lucros e dividendos de participações societárias compõem a base de cálculo do limite para opção pelo lucro presumido”.

De acordo com Pêgas (2011, p. 504) as empresas que apuram o IRPJ e CSLL com base no lucro presumido deverão proceder aos seguintes ajustes para a composição da base de cálculo:

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

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

Segundo o mesmo autor (2011, p.505), para essa finalidade o contribuinte deverá manter memória de cálculo que permita:

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

II - Controlar os montantes das respectivas exclusões e adições à base de cálculo”.

Os coeficientes fixados para aplicação sobre a receita bruta das atividades são os seguintes, conforme previsto pelo art. 15 da Lei nº 9.249/95:

“I - 1,6% na revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

II - 8% na venda de mercadoria e produtos;

III - 8% na prestação de serviços de transporte de cargas;

IV - 8% na prestação de serviços hospitalares;

V - 8% na venda de imóveis das empresas com esse objeto social (art. 3º, parágrafo 7º, da IN 93/97);

VI - 8% nas indústrias gráficas;

VII - 8% na construção civil por empreitada com emprego de materiais;

VIII - 16% na prestação de serviços de transportes, exceto cargas;

IX - 16% na prestação de serviços em geral pelas pessoas jurídicas com receita bruta anual de até R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais), exceto de serviços hospitalares, transportes e profissões regulamentadas (art. 40 da Lei nº 9.250/95);

X - 32% na prestação de demais serviços não incluídos nos incisos anteriores”.

Entende-se como Receita Bruta o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia (art. 31 da lei 8.981/95).

As Outras Receitas e Ganhos (ganhos de capital, demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não compreendidas na atividade da empresa) serão acrescidos à base de cálculo, e tributados em 15% para efeito de incidência do Imposto de Renda e 9% para efeito de incidência de Contribuição Social.

Para efeito desta questão podemos exemplificar:

- ✓ Receita de locação de imóvel, quando a pessoa jurídica não exercer esta atividade;
- ✓ Juros recebidos;
- ✓ Descontos obtidos;
- ✓ Variações monetárias ativas.

O Imposto de Renda devido em cada trimestre será calculado mediante a aplicação da alíquota de 15% e adicional de 10% sobre a parcela da base de cálculo, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) multiplicada pelo número de meses (R\$ 60.000,00, no caso de um trimestre completo).

A Contribuição Social devida em cada trimestre será calculada mediante a aplicação da alíquota de 9%, conforme Lei nº 10.637, art. 37.

As pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido deverão pagar o Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) por períodos de apuração trimestrais.

O IRPJ e a CSLL, apurado trimestralmente, será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração. Por opção da pessoa jurídica, o imposto devido poderá ser pago em até três quotas mensais, iguais e sucessivas, vencíveis no último dia útil dos três meses subsequentes ao do encerramento do período de apuração a que corresponder, com atualização de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC. Nenhuma quota poderá ter o valor inferior a R\$ 1.000,00 (um mil reais), e o tributo de valor inferior a R\$ 2.000,00 (dois mil reais).

A opção pelo lucro presumido representa economia para a maioria das empresas, existem características específicas para cada tipo de empresa, principalmente em relação ao percentual aplicado sobre a receita bruta para obtenção da base de cálculo.

Para Paulo Pêgas (2011, p. 513):

“A opção pelo lucro presumido deve ocorrer para empresas bem lucrativas. Por outro lado, quando a empresa tem uma margem de lucro reduzida, a tendência natural é o lucro real seja a melhor opção”.

Atualmente não é possível definir a forma de tributação menos onerosa financeiramente, devido às implicações tributárias do PIS/PASEP e da COFINS, podendo ser cobrados pelo regime cumulativo ou não cumulativo.

3.3 Imposto de Renda e Contribuição Social Diferidos

Imposto de Renda e Contribuição Social Diferidos incide sobre as adições e exclusões da natureza temporárias, cuja incidência fiscal fica diferida para períodos seguintes.

As naturezas temporárias abrangem as receitas, despesas ou incentivos fiscais cuja época de dedução ou de tributação apenas não são coincidentes para fins fiscais e contábeis.

As diferenças temporárias ensejam controles, tanto fiscal na parte “B” do LALUR, quanto contábil, nas contas de ativo ou passivo, normalmente de longo prazo.

O NPC 25 item 13 do Pronunciamento do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON), sobre a contabilização do imposto de Renda e da Contribuição Social aprovado pela Deliberação CVM nº 273/98, define diferenças temporárias, como sendo:

“As diferenças que impactam ou podem impactar a apuração do imposto de renda e da contribuição social decorrentes de diferenças temporárias entre a base fiscal de um ativo ou passivo e seu valor contábil no balanço patrimonial”.

No item 14 base fiscal de um ativo ou passivo está definida como sendo o respectivo valor atribuído para fins tributários. As diferenças temporárias podem ser identificadas de duas maneiras:

- a) Diferenças temporárias tributáveis: dão origem a passivos fiscais diferidos, pois o que não foi tributado hoje o será no futuro ou, ainda, o que foi aceito como dedutível hoje, deverá ser revertido no futuro;
- b) Diferenças temporárias dedutíveis: dão origem a ativos fiscais diferidos em razão de o que não foi aceito como dedução hoje o será em data futura, pela realização efetiva ou pela reversão da expectativa, assim como a receita tributada hoje, mas que será apropriada

contabilmente como tal em data futura, de acordo com o regime de competência, não será mais tributada.

3.3.1 Diferenças Temporárias Tributáveis

Entre as diferenças temporárias tributáveis, podemos citar aquelas decorrentes de incentivos fiscais, cujo benefício é a postergação do pagamento do imposto.

O caso mais comum é o da Depreciação Acelerada Incentivada, no qual para fins fiscais o bem é depreciado em prazo menor do que o prazo de vida útil contábil. Dessa forma, na contabilidade, se deve observar a legislação societária, o bem é depreciado por sua taxa usual e, na apuração do lucro fiscal, além da depreciação contábil, também será deduzido o valor do incentivo fiscal que poderá corresponder a um percentual aplicado à depreciação normal.

Por exemplo, um bem, cujo custo de aquisição seja de R\$ 3.000.000,00 e tenha vida útil de dez anos, recebe o benefício da depreciação acelerada incentivada em dobro.

Fiscalmente, o bem poderá ser depreciado em cinco anos, veja o quadro a seguir:

Controle da Depreciação				
Ano	Depreciação		Valor Residual do Bem	
	Contábil	Fiscal	Contábil	Fiscal
1	300.000	600.000	2.700.000	2.400.000
2	300.000	600.000	2.400.000	1.800.000
3	300.000	600.000	2.100.000	1.200.000
4	300.000	600.000	1.800.000	600.000
5	300.000	600.000	1.500.000	0
6	300.000		1.200.000	
7	300.000		900.000	
8	300.000		600.000	
9	300.000		300.000	
10	300.000		0	

Fonte: Boletim Cenofisco: Caderno e Assuntos Diversos – Fascículos nº 19 e 20 de 2008

No quadro acima, estão demonstradas as distribuições das depreciações contábil e fiscal pelos períodos de vida útil do bem, sendo que a contabilidade depreciará o bem em dez anos e, portanto, apropriará 1/10 do custo de aquisição ao resultado de cada período, para fins fiscais, o bem será depreciado em cinco anos.

Na apuração do lucro real, nos anos um a cinco, iremos excluir do lucro líquido contábil a depreciação acelerada incentivada, pelo mesmo valor da depreciação normal.

Após transcorrido os cinco primeiros anos, na contabilidade, a depreciação continua sendo registrada à base de 10% do custo de aquisição nos anos seis a dez, todavia, fiscalmente o bem já foi totalmente depreciado nos anos um a cinco e, portanto, a depreciação, do ano seis em diante, deverá ser adicionada ao lucro líquido para a apuração do lucro real. Logo, o que foi exclusão, nos primeiros cinco anos, será adição do ano seis em diante.

No quadro abaixo vamos demonstrar os ajustes a ser feito ao lucro líquido contábil nos anos de um a dez, atribuímos o mesmo lucro líquido contábil a todos os períodos para que fique evidente o reflexo do ajuste no cálculo do IRPJ.

LALUR					IRPJ			
Ano	Lucro Antes do IRPJ	Exclusões	Adições	Lucro real	Provisão no Resultado	Diferido - Passivo		Circulante
						Provisão	Baixa	
1	1.000.000	300.000		700.000	226.000	51.000		175.000
2	1.000.000	300.000		700.000	226.000	51.000		175.000
3	1.000.000	300.000		700.000	226.000	51.000		175.000
4	1.000.000	300.000		700.000	226.000	51.000		175.000
5	1.000.000	300.000		700.000	226.000	51.000		175.000
6	1.000.000		300.000	1.300.000	226.000		51.000	277.000
7	1.000.000		300.000	1.300.000	226.000		51.000	277.000
8	1.000.000		300.000	1.300.000	226.000		51.000	277.000
9	1.000.000		300.000	1.300.000	226.000		51.000	277.000
10	1.000.000		300.000	1.300.000	226.000		51.000	277.000

Fonte: Boletim Cenofisco: Caderno e Assuntos Diversos – Fascículos nº 19 e 20 de 2008

Sendo as exclusões nos períodos um a cinco e as adições nos períodos seis a dez todas temporárias em todos esses períodos a contabilidade deve apropriar ao resultado o imposto devido sobre o lucro contábil. Nos períodos de um a cinco ira registrar o imposto devido sobre o valor da depreciação

acelerada incentivada como passivo exigível a longo prazo e, nos períodos seis a dez irá efetuar a baixa do diferimento feito nos períodos anteriores.

3.3.2 Diferenças Temporárias Tributáveis

A grande maioria das diferenças temporárias dedutíveis têm origem nas provisões, que são consideradas indedutíveis para fins fiscais no período de sua constituição e, conseqüentemente, são dedutíveis por ocasião de sua efetiva realização ou, ainda, não são tributáveis pela sua reversão. Também é possível a ocorrência de receitas tributadas em um exercício que somente podem ser reconhecidas contabilmente em exercícios futuros para atender ao regime de competência, assim como a amortização de ágio que somente poderá ser considerada dedutível por ocasião da realização por alienação do ativo e, também, em casos de ativos permanentes avaliados ao valor de mercado cuja reavaliação originou ajustes negativos ao bem que nesse caso não são considerados provisões.

A legislação fiscal não aceita a expectativa de perda de ativos ou o reconhecimento de passivos por meio da constituição de provisões em atendimento aos princípios contábeis, em especial o da competência, o da prudência e o da oportunidade, necessários para a garantia da clareza e integridade das demonstrações contábeis. Apenas as provisões para férias (art. 337 do RIR/99), 13º salário (art. 338 do RIR/99) e técnicas de companhias de seguros e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação fiscal especial a elas aplicável (art. 336 do RIR/99), são aceitas para fins fiscais.

Os cálculos das expectativas de riscos sobre o patrimônio normalmente são feitos a cada encerramento de exercício. As baixas são efetuadas sempre que houver a confirmação da expectativa de risco e os saldos de provisão remanescentes nas contas patrimoniais devem ser revertidos no final do exercício, para que novos cálculos de risco sejam feitos com base nas expectativas e no cenário da época e, quando necessárias, sejam constituídas novas provisões.

Também é comum serem efetuados ajustes às contas de provisão, por meio dos quais procedem-se a novos cálculos com base na nova expectativa de risco, confrontam-se as planilhas com os saldos contábeis e registra-se a nova provisão por diferença. Para fins fiscais, é importante que sejam demonstradas a reversão do saldo remanescente e a constituição da nova provisão.

As obrigações fiscais diferidas são os valores do IRPJ e da CSLL a pagar em períodos futuros decorrentes de diferenças temporárias tributáveis. Contabilmente, não podemos deixar de reconhecer nenhuma obrigação potencial ou efetiva, portanto, os passivos fiscais diferidos sempre serão reconhecidos nos balanços, com base nas alíquotas aplicáveis ao período de liquidação, inclusive com a expectativa de adicionais.

O ativo fiscal diferido é registrado quando houver certeza da sua capacidade de recuperação e para que isso ocorra deve haver expectativa de lucro fiscal em montante suficiente para sua absorção.

Os ativos fiscais podem ser decorrentes de diferenças temporárias dedutíveis e prejuízos fiscais, este devendo ser observado as seguintes normas.

O ativo fiscal diferido relativo a prejuízos fiscais, antes era tratado pela Deliberação CVM nº 273/98 e pela Instrução CVM nº 371/02, passou a ser normatizado pelo Pronunciamento Técnico CPC 32 – Tributos sobre o Lucro, o qual foi aprovado pela Deliberação CVM nº 599/09. Esse pronunciamento, cuja adoção é obrigatória a partir de 1º/01/2010, prevê que um ativo diferido fiscal somente seja reconhecido mediante a verificação e o atendimento de diferentes condições, conforme previsto no item 36 do mencionado Pronunciamento:

- “(a) se a entidade tem diferenças temporárias tributáveis suficientes relacionadas com a mesma autoridade tributária e a mesma entidade tributável que resultarão em valores tributáveis contra os quais os prejuízos fiscais ou créditos fiscais não utilizados podem ser utilizados antes que expirem;
- (b) se for provável que a entidade terá lucros tributáveis antes que os prejuízos fiscais ou créditos fiscais não utilizados expirem;
- (c) se os prejuízos fiscais não utilizados resultarem de causas identificáveis que são improváveis de ocorrer novamente; e
- (d) se estiverem disponíveis para a entidade oportunidades de planejamento tributário que criarão lucro tributável no período em que prejuízos fiscais ou créditos fiscais não utilizados possam ser utilizados”.

Para ludícius, Martins, Gelbeck e Ariovaldo (2010, p. 329):

“Essas condições para o reconhecimento do ativo estão relacionadas à identificação de evidências a respeito do grau de certeza (probabilidade) e a capacidade de uma entidade apurar futuros lucros tributáveis com os quais esse ativo possa ser compensado”.

Outro ponto a ser mencionado é o fato de o novo Pronunciamento Técnico não ser analítico, como é a Instrução CVM nº 371/02, em relação às condições necessárias para a comprovação dessa probabilidade.

Para Iudícibus, Martins, Gelbeck e Ariovaldo (2010, p. 329), entendem que “tanto essa Instrução, como a Deliberação CVM nº 273/08, representam referências para a adequada aplicação do CPC 32”.

Esse pronunciamento introduziu a figura do ativo fiscal diferido relativo a prejuízos fiscais que possam ser utilizados para compensar lucros tributáveis posteriores. A condição básica para o reconhecimento desse ativo é que seja provável que no futuro haverá lucro tributável suficiente para compensar esses prejuízos, pois, caso contrário, o ativo diferido não deve ser reconhecido.

A CVM com a Instrução nº 371/02 limitou sua aplicação apenas aos novos ativos constituídos, deixando os anteriores sem o tratamento a ser descrito. Visto que a condição básica é a probabilidade futura de existência de lucro tributável suficiente para a compensação, a CVM exige, pelo art. 2º da referida instrução, que as empresas atendam, cumulativamente, às seguintes condições:

“I - apresentar histórico de rentabilidade;
II - apresentar expectativa de geração de lucros tributáveis futuros, fundamentada em estudo técnico de viabilidade, que permitam a realização do ativo fiscal diferido em um prazo máximo de dez anos; e
III - os lucros futuros referidos no inciso anterior deverão ser trazidos a valor presente com base no prazo total estimado para sua realização.
Parágrafo único. O disposto no inciso I deste artigo não se aplica às companhias recém-constituídas ou em processo de reestruturação operacional e reorganização societária, cujo histórico de prejuízos sejam decorrentes de sua fase anterior”.

A CVM presumiu que uma empresa que não tenha obtido lucro tributável em três dos últimos cinco exercícios sociais não possui histórico tributável solicitado no inciso I, mas possibilita que a empresa que apresente uma justificativa fundamentada, através de nota explicativa, indicando ações que estejam sendo implementadas para a geração de lucro tributável.

Outro importante ponto da Instrução CVM nº 371/02 é o impedimento de novo reconhecimento de ativo fiscal pelas companhias abertas enquanto essas não se enquadrarem nas disposições da Instrução.

Quanto à classificação dos ativos e passivos fiscais correntes e diferidos no balanço patrimonial, a referida norma enfatiza que os mesmos devem ser classificados separadamente de outros ativos e passivos.

3.4 Contabilização do Imposto de Renda e da Contribuição Social

O encargo com o Imposto de Renda deve ser reconhecido e contabilizado no próprio período da ocorrência do lucro a que se refere, embora seja pago em período seguinte ao de sua apuração e declarado oficialmente no exercício fiscal seguinte.

O art. 184 da Lei nº 6.404/76, ao tratar do passivo, define que as “obrigações, encargos e riscos, conhecidos ou calculáveis, inclusive imposto sobre a renda a pagar com base no resultado do exercício, serão computados pelo valor atualizado até a data do balanço”.

O art. 187 da referida lei, trata da Demonstração do Resultado do Exercício, menciona que deve estar lançada como despesa o encargo do Imposto de Renda e Contribuição Social antes de chegar o lucro líquido do exercício.

No Balanço de publicação, o Imposto de Renda e Contribuição Social a pagar deve ser apresentado destacadamente de outros passivos.

Ao final de cada período, por ocasião de seu encerramento, o imposto, na hipótese da opção pelo lucro real, deve ser calculado, considerando todas as adições e exclusões necessárias e permitidas pela legislação, e seu resultado é contabilizado a débito de despesa e a crédito de Imposto de Renda e Contribuição Social a Pagar.

Não obstante o valor apurado seja a base da contabilização, deve-se também, considerar o Imposto de Renda e Contribuição Social incidentes sobre as adições e exclusões da natureza temporárias, cuja incidência fiscal fica diferida para períodos seguintes. Esse encargo / benefício fiscal deve ser

reconhecido no resultado do período com contrapartida em Imposto de Renda e Contribuição Social Diferidos. Destaque-se que essa conta pode ser passivo ou ativo, classificada no circulante ou no não circulante – longo prazo, dependendo do prazo previsto para a reversão da adição ou exclusão.

4 EFEITOS DA LEI Nº 11.638/07 NO IMPOSTO DE RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS (IRPJ) E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

4.1 Escrituração Contábil

Podemos citar como o primeiro impacto na mudança instituído pela Lei nº 11.638/07, foi à escrituração contábil das companhias. A Lei 6.404/76 estabelece em seu 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”.

Para Hugo Braga e Marcelo Almeida (2009, p. 39):

“a expressão princípios de contabilidade geralmente aceitos deveria ter sido substituída por princípios fundamentais de contabilidade (Resolução CFC nº 750/93 e 774/94, do Conselho Federal de Contabilidade), ou deveria ser utilizada estrutura conceitual básica (de acordo com o padrão internacional)”.

A Lei nº 11.638/07 alterou a redação do § 2º do art. 177 da Lei nº 6.404/76, além de introduzir três novos parágrafos (5º, 6º e 7º), conforme transcrito a seguir:

“Art. 177...

§ 2º “As disposições da lei tributária ou de legislação especial sobre atividade que constitui o objeto da companhia que conduzam à utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes ou à elaboração de outras demonstrações não elidem a obrigação de elaborar, para todos os fins desta Lei, demonstrações financeiras em consonância com o disposto no caput deste artigo e deverão ser alternativamente observadas mediante registro:

I – em livros auxiliares, sem modificação da escrituração mercantil; ou
II – no caso da elaboração das demonstrações para fins tributários, na escrituração mercantil, desde que sejam efetuados em seguida lançamentos contábeis adicionais que assegurem a preparação e a divulgação de demonstrações financeiras com observância do disposto

no caput deste artigo, devendo ser essas demonstrações auditadas por auditor independente registrado na Comissão de Valores Mobiliários”.

O objetivo deste artigo foi preservar a qualidade da informação contábil para utilização por parte de seus principais usuários. Esta foi também a principal razão do Decreto-lei nº 1.598/77, cuja finalidade era adaptar a legislação do Imposto de Renda às inovações da lei societária nº 6.404/76. O referido Decreto instituiu o livro de apuração do lucro real (LALUR), fundamentalmente para que o contribuinte registrasse nesse livro as exigências contábeis diferentes da legislação fiscal em relação a legislação societária.

O item específico citado pelo Decreto-lei foi objeto de esclarecimento no tópico 7º da exposição de motivos do então ministro da Fazenda, Professor Mário Henrique Simonsen, cujo texto transcrevemos a seguir:

“7. A Lei de Sociedades por Ações seguiu a orientação de manter nítida separação entre a escrituração comercial e a fiscal, porque as informações sobre a posição e os resultados financeiros das sociedades são reguladas na lei comercial com objetivos diversos dos que orientam a legislação tributária, e a apuração de resultados e as demonstrações financeiras exigida pela lei comercial não devem ser distorcidas em razão de conveniências da legislação tributária”.

A justificativa para o inciso II é que foi observado na prática, ao longo dos anos, que disposições normativas emanadas de órgãos reguladores, principalmente fiscais, que em certos casos estavam em desacordo com princípios fundamentais de contabilidade, eram refletidos, por determinação daqueles órgãos, na escrituração mercantil e não em registros auxiliares, provocando distorções nas demonstrações contábeis destinadas ao público em geral.

Os novos parágrafos acrescentados ao art. 177 são os seguintes:

§ 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.

§ 6º As companhias fechadas poderão optar por observar as normas sobre demonstrações financeiras expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários para as companhias abertas.

§ 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”.

Vamos ressaltar o parágrafo 7º, que protege as companhias ao determinar que os ajustes decorrentes da harmonização contábil, nos termos do inciso II do § 2º, não serão tributados.

Para Edison Fernandes (2009, p. 20):

“Não seria excessivo afirmar que as alterações promovidas no artigo 177 da lei nº 6.404, de 1976, pela Lei nº 11.638, de 2007, foram as principais regras com referência à matéria tributária - até que fosse revogado pela Lei nº 11.941, de 2009. Em poucas palavras, podia-se identificar no mencionado dispositivo a previsão legal para que fossem mantidas duas demonstrações contábeis: uma para atender às exigências da legislação societária e da Comissão de Valores Mobiliários e outra para cumprir as normas decorrentes da legislação tributária”.

Com o advento da Lei nº 11.941/09, que alterou o art. 177, § 2º e revogou o Inciso I e II, conforme descremos abaixo:

“Art. 177...

§ 2º “A companhia observará exclusivamente em livros ou registros auxiliares, sem qualquer 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, conduzam ou incentivem a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem registros, lançamentos ou ajustes ou a elaboração de outras demonstrações financeiras.

I – (revogado);

II – (revogado)”.

É certo, que a legislação tributária, muitas vezes, é utilizada como parâmetro inclusive para a elaboração das demonstrações contábeis, tendo em vista que diversos dos seus dispositivos tratam de lançamentos e registros contábeis, entretanto, com a publicação da lei de alterações da contabilidade, houve a necessidade de manter controles segregados entre a contabilidade societária e a contabilidade tributária.

4.2 Ajuste a Valor Presente

A contabilidade sempre teve um desafio quando se trata de evidenciar a essência das operações referindo-se à apuração dos resultados das empresas, considerando os juros embutidos nos preços das transações a prazo em relação aos correspondentes preços a vista.

Tradicionalmente, a contabilidade sempre teve por base os documentos que suportam essas transações, registrando as receitas e, em contrapartida, os ativos a receber, pelos valores constantes dessas notas fiscais e faturas, o mesmo vale para despesas e contas a pagar.

Para Hugo Rocha e Marcelo Almeida (2008, p. 120):

“As entidades, via de regra, vinham dando às transações a prazo o mesmo tratamento contábil das operações a vista, ignorando o custo do dinheiro ao longo do tempo, deixando de reconhecer despesas e receitas financeiras incluídas nas transações e apurando resultados distorcidos”.

Assim, quanto a maior a taxa de juros embutida e o prazo de operação, maior tenderia a ser a distorção causada pela falta de ajuste a valor presente.

Com o advento da Lei nº 11.638/07, foi introduzido expressamente na lei o desconto a valor presente para contas a receber e a pagar de longo prazo e, dependendo da materialidade, para as contas de curto prazo.

“Nas transações comerciais de curto prazo (30 a 90 de prazo de vencimento, como regra geral, mas não tomada ao pé da letra), os juros embutidos tendem a ter menor proporção e, desta forma, é mais aceitável o registro das vendas e contas a receber a prazo, pelo valor ‘faturado’”. (IUDÍCIBUS et al., 2010, p. 105).

Essa simplificação deve ser realizada apenas quando o efeito do ajuste a valor presente não for relevante.

Para Edison Fernandes (2009, p. 69):

“A justificativa para esse ajuste é a adequação ao regime de competência, isto é, deve ser informado o valor dos bens e direitos no mesmo momento atual, e não com base no montante que será recebido no futuro”.

Por definição do CPC 12, o valor presente “é a estimativa do valor corrente de um fluxo de caixa futuro”.

A técnica de redução a valor presente de contas a receber e a pagar, para fins contábeis, não é nova. Segundo Hendriksen (1974) citado por Ludícibus et al. (2010, p. 105):

“quando a cobrança e transformação em dinheiro exigem um período de espera (prazo de vencimento), o valor presente desses ativos a receber é inferior ao valor final que se espera cobrar e acrescenta que quanto o maior prazo, menor é o valor atual e o valor atual é determinado pelo desconto”.

O novo inciso VIII do art. 183 da Lei nº 11.638/07, menciona que, “os elementos dos ativos decorrentes de operações de longo prazo serão ajustados a valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante”.

O novo inciso III do art. 184 da Lei nº 11.638/07, menciona que:

“as obrigações, encargos e riscos classificados no passivo exigível a longo prazo serão ajustados ao seu valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante.”

Os procedimentos que devem ser seguidos para o atendimento dessa previsão societária estão detalhados no Pronunciamento Técnico CPC 12 – Ajuste a Valor Presente, obrigatório para todas as companhias abertas, por força da Deliberação CVM nº 564/08 e para os profissionais de contabilidade das entidades não sujeitas a alguma regulamentação contábil específica, pela Resolução CFC nº 1.120/08.

Em consonância com a lei, o CPC 12, estabelece, em seu item 21:

“Os elementos integrantes do ativo e do passivo decorrentes de operações de longo prazo, ou de curto prazo quando houver efeito relevante, devem ser ajustados a valor presente com base em taxas de desconto que reflitam as melhores avaliações do mercado quanto ao valor do dinheiro no tempo e os riscos específicos do ativo e do passivo em suas datas originais.”

A mensuração contábil a valor presente deve ser aplicada no reconhecimento inicial de ativos e passivos e a quantificação do ajuste a valor presente deve ser realizada em base exponencial *pro rata*, a partir da origem de cada transação.

O método a ser utilizado é o da taxa efetiva de juros, sendo que a taxa aplicada não deve ser líquida de efeitos fiscais, mas antes dos impostos.

Para determinação do valor do ajuste, e, portanto, do valor presente de um fluxo de caixa futuro, são requeridas basicamente três informações: “(i) o valor do fluxo futuro, (ii) a data em que esse fluxo ocorrerá, e (iii) a taxa de desconto que deve ser utilizada”. (IUDÍCIBUS et al., 2010, p. 106).

Para efeito da apuração do lucro real (IRPJ) e da base de cálculo da (CSLL), a despesa é considerada indedutível, pois decorre da constituição de uma provisão (artigo 13 da Lei nº 9.249/95) e, quando da reversão da provisão e consequente registro de receita financeira, esta última não será tributada pelo IRPJ e CSLL.

4.2.1 Ajuste a Valor Presente – Contabilização

O registro do ajuste a valor presente deverá ocorrer já no momento inicial da transação.

Por exemplo, em uma transação de venda de mercadorias a longo prazo, o valor do desconto relativo ao valor presente deverá ser registrado na contabilizado através de uma provisão de ajuste a valor presente no mesmo momento em que for reconhecida a receita de vendas.

Informações adicionais para a elaboração do exemplo:

Venda - valor prefixado	10.000,00
Prazo para recebimento	14 meses
Taxa de juros	2% ao mês

Cálculo Ajuste a Valor Presente		
14	R\$ 7.578,75	-2.421,25
13	R\$ 7.730,33	-151,58
12	R\$ 7.884,93	-154,61
11	R\$ 8.042,63	-157,70
10	R\$ 8.203,48	-160,85
9	R\$ 8.367,55	-164,07
8	R\$ 8.534,90	-167,35
7	R\$ 8.705,60	-170,70
6	R\$ 8.879,71	-174,11
5	R\$ 9.057,31	-177,59
4	R\$ 9.238,45	-181,15
3	R\$ 9.423,22	-184,77
2	R\$ 9.611,69	-188,46
1	R\$ 9.803,92	-192,23
0	R\$ 10.000,00	-196,08

Fonte: Manual de Contabilidade Societária 2010

Pela Transação de venda

Débito: Contas a receber a longo prazo não circulante	R\$ 10.000,00
Crédito: Receita Bruta de Vendas	R\$ 10.000,00

Pelo registro do ajuste a valor presente no momento em que é realizada a venda:

Débito: Receita bruta de vendas	R\$ 2.421,25
Crédito: A.V.P. – Receita financeira comercial a apropriar	R\$ 2.421,25
(reduzora das contas a receber a longo prazo)	

Apropriação da receita financeira comercial a apropriar, que deverá ser reconhecida no resultado do período como receita financeira comercial, utilizando-se a mesma taxa efetiva de juros.

Débito: A.V.P. – Receita financeira comercial a apropriar	R\$ 151,58
Crédito: Receita financeira comercial	R\$ 151,58

Observe que não cabe uma apropriação linear, mas sim o recálculo do valor presente das contas a receber em cada mês.

A contabilização do ajuste a valor presente não se aplica exclusivamente às transações de vendas de mercadorias, produtos e/ou serviços, mas para quaisquer outros ativos, cujo preço negociado não seja o equivalente ao valor a vista.

4.3 Estoques

Os estoques estão ligados estreitamente ligados às principais áreas de operação das companhias e envolvem problemas de administração, controle, contabilização e, principalmente, avaliação.

Os estoques são bens tangíveis ou intangíveis adquiridos ou produzidos pela empresa com objetivo de venda ou utilização própria no curso normal de suas atividades. Segunda o pronunciamento técnico CPC 16 item 6, os estoques são ativos:

- a) mantidos para venda do curso normal dos negócios,
- b) em processo de produção para venda; ou
- c) na forma de materiais ou suprimentos a serem consumidos ou transformados ou no processo de produção com a prestação de serviços”.

Conforme Pronunciamento Técnico CPC 16, “os estoques são mensurados pelo valor de custo ou valor realizável líquido, dos dois o menor”.

“O valor de custo do estoque deve incluir todos os custos de aquisição e de transformação, bem como outros custos incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais” (Item 10 CPC 16).

Entende-se por valor realizável líquido o “preço de venda estimado no curso normal dos negócios deduzido dos custos estimados para sua conclusão e dos gastos estimados necessários para se concretizar a venda” (item 6 CPC 16). O valor realizável líquido de venda não pode se confundida com o valor justo. O mesmo pronunciamento em seu item 6 define valor justo como:

“Aquele pelo qual um ativo pode ser trocado ou um passivo liquidado entre partes interessadas, conhecedoras do negócio e independentes entre si, com ausência de fatores que pressionem para a liquidação da transação ou que caracterizem uma transação compulsória”.

Para Iudícibus et al. (2010; p. 76), mencionam a importância do conceito de valor justo, pois:

“quando da mensuração do custo do produto agrícola colhido proveniente de ativo biológico, cujo reconhecimento inicial deve ser feito pelo seu valor de mercado, deduzido os gastos estimados no ponto de venda no momento da colheita, o que não é, perfeitamente, o conceito de valor justo”.

O §1º do artigo 183, da Lei das Sociedades por Ações, quando trata dos critérios de avaliação do ativo:

“Para efeitos do disposto neste artigo, considera-se valor justo: dos bens ou direitos destinados à venda, o preço líquido de realização mediante venda no mercado, deduzidos os impostos e demais despesas necessárias para a venda, e a margem de lucro”.

Como podemos observar o próprio legislador acabou por misturar o conceito de valor justo e valor realizável líquido.

A partir de 01/01/1996, o art. 13 da Lei nº 9.249/95, inciso I, tornou indedutível toda e qualquer perda estimada (denominada na legislação fiscal “provisão”), excetuadas aquelas expressamente ressalvadas. A perda estimada para ajuste de estoque ao valor realizável líquido faz parte do rol das que não são dedutíveis, tanto em relação ao lucro real como à base de cálculo da contribuição social sobre o lucro.

Com base no art. 183, inciso II da Lei das Sociedades por Ações, o valor que for debitado ao resultado em contrapartida à contribuição dessa perda, para o atendimento ao disposto na lei societária, deve ser adicionado ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro.

A conta contábil de perdas em estoques destina-se a registrar as perdas conhecidas em estoques e calculadas por estimativas, relativas a estoques deteriorados e obsoletos, mesmo para dar cobertura a diferenças físicas, quando tais perdas não puderem ser baixadas das próprias contas, pelo

fato de não estar identificados os itens específicos e por constituírem estimativas. O gasto relativo para o reconhecimento desta perda estimada deve ser reconhecido em conta específica (despesas com perdas estimadas em estoques), por ser tratar de uma estimativa, tal despesas é indedutível para efeitos fiscais.

O valor das quebras e perdas razoáveis, de acordo com a natureza do bem e da atividade, ocorridos na fabricação, no transporte ou no manuseio integrará o custo das mercadorias vendidas ou dos produtos fabricados. Integrará também o custo o valor das quebras ou perdas de estoque por deterioração ou por obsolescência ou pela ocorrência de riscos não cobertos por seguros deste que comprovadas (artigo 291, inciso II do RIR/99).

Para as despesas serem dedutíveis para fins de apuração do Imposto de Renda a empresa deverá cumprir as exigências previstas no artigo 291 do RIR/99.

4.4 Avaliação do Investimento em Coligadas e Controladas

A Lei nº 6.404/76, alteradas pelas Leis nº 11.638/07 e nº 11.941/09, introduziu critérios contábeis de avaliação de investimentos mais adequados que os até então praticados.

Para fins de contabilidade societária, passaram a existir três métodos de avaliação de investimentos: Método de Custo, Método de Valor Justo e Método da Equivalência Patrimonial.

O Método de Equivalência Patrimonial será utilizado para os investimentos permanentes em coligadas e controladas (inclusive controladas em conjunto), sendo os demais métodos utilizados nos demais tipos de investimentos.

“Art. 243...

§ 1º São coligadas as sociedades nas quais a investidora tenha influência significativa

§ 4º Considera-se que há influência significativa quando a investidora detém ou exerce o poder de participar nas decisões das políticas financeira ou operacional da investida, sem controlá-la.

§ 5º É presumida influência significativa quando a investidora for titular de 20% (vinte por cento) ou mais do capital votante da investida, sem controlá-la".

No balanço patrimonial da companhia, os investimentos em coligadas ou em controladas e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum serão avaliados pelo método da equivalência patrimonial, de acordo com as seguintes normas: (Art. 248 da Lei 11.941/09)

"I - o valor do patrimônio líquido da coligada ou da controlada será determinado com base em balanço patrimonial ou balancete de verificação levantado, com observância das normas desta Lei, na mesma data, ou até 60 (sessenta) dias, no máximo, antes da data do balanço da companhia; no valor de patrimônio líquido não serão computados os resultados não realizados decorrentes de negócios com a companhia, ou com outras sociedades coligadas à companhia, ou por ela controladas;

II - o valor do investimento será determinado mediante a aplicação, sobre o valor de patrimônio líquido referido no número anterior, da porcentagem de participação no capital da coligada ou controlada;

III - a diferença entre o valor do investimento, de acordo com o número II, e o custo de aquisição corrigido monetariamente; somente será registrada como resultado do exercício:

- a) se decorrer de lucro ou prejuízo apurado na coligada ou controlada;
- b) se corresponder, comprovadamente, a ganhos ou perdas efetivos;
- c) no caso de companhia aberta, com observância das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários.

§ 1º Para efeito de determinar a relevância do investimento, nos casos deste artigo, serão computados como parte do custo de aquisição os saldos de créditos da companhia contra as coligadas e controladas.

§ 2º A sociedade coligada, sempre que solicitada pela companhia, deverá elaborar e fornecer o balanço ou balancete de verificação previsto no número I".

Dentre os diversos bens e direitos que uma pessoa jurídica possui, e que merece registro nas demonstrações contábeis, está o investimento em outra pessoa jurídica, isto é, a participação em ações ou quotas de uma outra empresa. Nesse sentido, o investimento efetuado por uma empresa pode ser identificado como de três ordens:

- ✓ Investimento especulativo (aplicação em renda variável);
- ✓ Investimento permanente não relevante;
- ✓ Investimento permanente relevante (nos termos da legislação societária).

Temos como objetivo, apresentar a sistemática, ditada pela legislação societária e contábil, de avaliação dos investimentos e comentar os reflexos tributários de cada um dos tipos de investimento, à luz, especialmente, do

Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

4.4.1 Investimento Especulativo

“Investimento especulativo está-se denominando a titularidade de participação societária com a única finalidade de obter ganho por meio da sua negociação (compra e venda)”. (FERNANDES 2009, p. 106).

Assim, esse investimento restringe-se às ações de empresas negociadas em bolsa ou no mercado de balcão e tem à natureza de aplicações financeiras de renda variável.

O registro contábil da detenção de tais ações é efetuado no Ativo Circulante, por seu valor justo, ou pelo valor de custo de aquisição ou emissão, atualizado conforme disposições legais ou contratuais, respeitado os ditames da nova redação do artigo 183, I, da Lei nº 6.404/76, dada pela Lei nº 11.638/07, com as alterações da Lei nº 11.941/09.

Do ponto de vista tributário, a transação efetuada com as referidas ações terá da mesma forma, o tratamento de aplicação financeira de renda variável. Os ganhos e as perdas com o desenvolvimento dessa atividade especulativa serão regidos pela legislação aplicável ao mercado financeiro.

4.4.2 Investimento Permanente Não Relevante

Uma alteração trazida pela Lei nº 11.638/07, que chama a atenção é a exclusão da expressão “investimento relevante” do texto do artigo 248 da Lei nº 6.404/76, para fins de reconhecimento da titularidade de participação societária na contabilidade, entretanto poder-se-ia entender que, a partir da entrada em vigor da mencionada lei de alterações contábeis, não haveria mais que se distinguir o investimento como relevante ou não relevante, como era feito anteriormente, com base no texto original da Lei nº 6.404/76.

Para Edison Fernandes (2009, p. 107):

“Esse entendimento não deve prosperar por dois motivos: primeiro, porque permanecem dois métodos como critério de avaliação do investimento permanente, a saber, o método do custo (para investimentos não relevantes) e o método de equivalência patrimonial (para investimentos relevantes)”.

Observando a redação original do artigo 183, III e do artigo 247, parágrafo único, da Lei nº 6.404/76, que assim determina:

“Art. 247[...]

Parágrafo único. Considera-se relevante o investimento:

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

Será não relevante o investimento em que o titular das cotas ou das ações não exerça qualquer interferência na administração da empresa investida ou, ainda, que o investimento ou os investimentos realizados não sejam significativos para a investidora.

A avaliação do investimento não relevante, de acordo com o artigo 183, II, da Lei das Sociedades por Ações aplicado, subsidiariamente, às sociedades limitadas, será feito pelo custo de aquisição. Isso quer dizer que não interessa o valor patrimonial da investida, mas o preço pago pelo investimento.

Para Iudícibus et al. (2010, p. 170) a avaliação pelo o método de custo:

“Os investimentos são avaliados pelo custo e deduzidos das perdas estimadas, quando necessário. Em resumo, esse método baseia-se no fato de que a investidora registra somente as operações ou transações baseadas em atos formais, pois, de fato, os dividendos são registrados como receita no momento em que são declarados e distribuídos, ou reconhecidos pela empresa investida”.

Segue abaixo quadros ilustrativos extraídos do livro Impacto da Lei nº 11.638/07 sobre os Tributos e a Contabilidade 2009, exemplificando o investimento em outra sociedade avaliado pelo método do custo de aquisição:

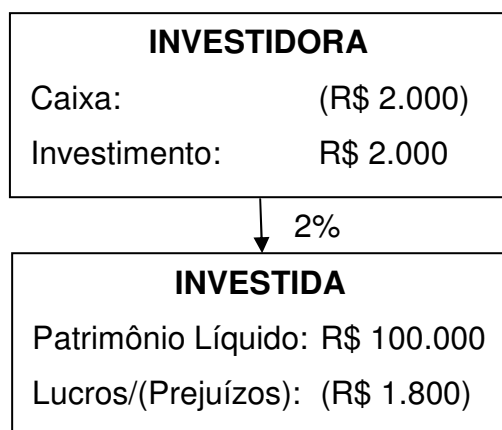


Neste caso a Investidora adquiriu 2% da participação na Investida pelo valor de R\$ 2.000 mil.



Com os mesmos R\$ 2.000 mil, a Investidora adquiriu somente 1% da participação societária da investida, contudo, o investimento permanece avaliado contabilmente por R\$ 2.000, já que se trata de investimento não relevante, e o método de avaliação é o de custo de aquisição.

As variações do patrimônio líquido da empresa investida não geraram nenhuma interferência na avaliação do investimento nos registros contábeis da empresa investidora, porém essa conclusão ganha relevância quando analisados os reflexos tributários. Portanto, os lucros ou prejuízos apurados pela empresa investida, e que alteram o valor do seu patrimônio líquido, não impactam a contabilidade da empresa investidora.



Em nenhum dos dois casos houve alteração do valor do investimento na empresa investidora, embora tenha, nos dois casos, alteração do valor patrimonial da empresa investida.

Dessa forma, para que o resultado acumulado da empresa investida seja refletido no valor do investimento da empresa investidora, devem-se considerar novos critérios ou ocorrências contábeis, distintas do mero reconhecimento do ganho ou da perda da empresa investida.

No caso de apuração de prejuízos reiterados pela empresa investida, pode ser recomendável à empresa Investidora que ajuste o valor do investimento, o que será feito por meio da constituição de uma provisão para desvalorização do investimento referido. Com isso, a provisão terá por contrapartida, o resultado da empresa investidora.

No aspecto tributário, essa despesa registrada na empresa investidora, é indedutível para efeito do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social do Lucro Líquido.

Ao contrário, na situação em que a empresa investida apurar lucro, esse ganho será registrado na empresa investidora quando houver a distribuição de dividendos.

Portanto, sempre que se tratar de investimento não relevante, haverá registro de receita de dividendos, receita essa isenta de tributos.

4.4.3 Investimento Permanente Relevante

O investimento será considerado relevante se enquadrado em uma das hipóteses previstas no artigo 248 e no parágrafo único do artigo 247, ambos da Lei nº 6.404/76, com a redação dada pela Lei nº 11.638/07.

Para Edison Fernandes (2009, p. 113) “Foi a mudança da participação no capital social da investida para a participação no capital volante da investida”.

Anteriormente, uma empresa investidora que não tivesse qualquer influência na administração da empresa investida, por simples falta de interesse, pois pretendia apenas receber dividendos, mas, para tanto, detinha mais de 20% do capital social, ainda que em ações preferenciais sem direito a voto, estava obrigada, por lei, a adotar o método de equivalência patrimonial e sofrer todos os seus efeitos contábeis.

De forma geral, de acordo com os Pronunciamentos Técnicos do CPC, “as aplicações em participações no capital de outras sociedades, devem ser contabilizadas de acordo com a essência do relacionamento entre investidor e investida”. (IUDÍCIBUS et al., 2010, p. 169).

✓ Influência significativa sobre a investida: trata-se de uma coligada do investidor e essa participação deve ser reconhecida e mensurada de acordo com o CPC 18, cuja avaliação será pela aplicação do método de equivalência patrimonial;

✓ Controle conjunto sobre a investida: trata-se de um empreendimento conjunto (*joint venture*) do investidor e essa participação deve ser reconhecida e mensurada de acordo com o CPC 19, cuja avaliação será pela consolidação proporcional. Nos balanços individuais a avaliação é pela equivalência patrimonial;

Controle sobre a investida: trata-se de uma controlada do investidor e essa participação, quando da obtenção do controle, deve ser reconhecida e mensurada de acordo com o CPC 15 e consequentemente, de acordo com o CPC 36, cuja avaliação será pela consolidação. Nos balanços individuais a avaliação é pelo método da equivalência patrimonial. (IUDÍCIBUS et al., 2010, p. 169).

A Lei das Sociedades por Ações define coligada como “as sociedades nas quais a investidora tenha influência significativa” (art. 243, § 1º) e considera que existe tal influência quando “a investidora detém ou exerce o poder de participar nas decisões das políticas financeira ou operacional da investida, sem controlá-la” (art. 243, § 4º). A lei dispõe ainda que a influência significativa é presumida “quando a investidora for titular de 20% (vinte por cento) ou mais do capital volante da investida, sem controlá-la”.

Segundo Iudícibus et al. (2010; p. 172):

“A Lei, na definição de coligada, não especifica o tipo de sociedade, o tipo de título patrimonial ou ainda a proporção da participação da investida (exceto pelo conceito presumido de influência), abrangendo todos os tipos de sociedades (sociedades por ações, limitadas ou outro tipo), bem como não faz menção sobre participações indiretas, concluindo-se que as empresas são coligadas somente por participações diretas”.

Antes da alteração da legislação, a definição legal de coligada e as condições previstas na Lei para que um investimento fosse avaliado por equivalência patrimonial eram bastante diferentes, por exemplo, bastava que a investidora possuísse 10% (dez por cento) ou mais do capital social de outra sociedade, sem controlá-la.

O CPC 18 (item sete) indica de forma não exaustiva as seguintes evidências de influência significativa:

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

Ainda para fins de se caracterizar a influência significativa, o CPC 18 exige que se considere o direito de voto potencial.

4.4.3.1 Aplicação do Método da Equivalência Patrimonial

Para Edison Fernandes (2009, p. 114):

“No método de equivalência patrimonial, o valor mais importante não é aquele pelo qual o investimento foi adquirido: relevante é quanto representa o patrimônio líquido da empresa investida”.

Iudícibus et al. (2010; p. 170), conceitua o método da equivalência patrimonial da seguinte maneira:

“O conceito básico do método da equivalência patrimonial é fundamentado no fato de que os resultados e quaisquer outras variações patrimoniais da investida sejam reconhecidos (contabilizados) na investidora no momento de sua geração na investida, independentemente de serem ou não distribuídos por esta”.

De acordo com o CPC 18, o método de equivalência patrimonial é definido:

“É o método de contabilização por meio do qual o investimento é inicialmente reconhecido pelo custo e posteriormente ajustado pelo reconhecimento da parte do investidor nas alterações dos ativos líquidos da investida”.

Portanto, o valor do investimento é determinado mediante a aplicação, sobre o valor de cada mutação do Patrimônio Líquido da investida, da percentagem de participação em seu capital.

O texto da Lei das Sociedades por Ações, em seu artigo 248, estabelece que o saldo contábil do investimento, pelo método de equivalência patrimonial, será pelo valor patrimonial dessa participação.

O saldo contábil do investimento é dado pela aplicação do percentual de participação do investidor sobre o patrimônio líquido da coligada ou controlada. Qualquer alteração ocorrida nesse patrimônio líquido corresponderá a um ajuste no saldo contábil do investimento, na contabilidade do investidor, mas somente as mutações provenientes de lucro ou prejuízo apurado pela coligada ou apurada é que serão reconhecidas no resultado do período do investidor.

O acréscimo na conta de investimentos que corresponde proporcionalmente ao lucro do período da investida será registrado em contrapartida no resultado do período, como receita da investidora, em conta como receita de equivalência patrimonial ou assemelhada; caso venha a apurar prejuízo também será registrado no próprio exercício, a crédito da conta de investimentos e a débito da conta de despesa de equivalência patrimonial.

Os efeitos ocorridos no resultado na empresa investidora decorrentes da avaliação do método de equivalência patrimonial quer no caso positivo (receita), quer no caso negativo (despesa), por aumento ou redução no valor do patrimônio líquido da empresa investida, respectivamente, não será computada

na determinação do lucro. Isso é o que dispõe o artigo 389 do RIR / 99, o mesmo procedimento se aplicando à base de cálculo da CSLL.

No LALUR, no caso da receita, o valor correspondente será excluído, já no caso da despesa, haverá uma adição para fins de determinação da base de cálculo desses tributos.

De acordo com a legislação pertinente a contribuição para o PIS e a COFINS, a receita não é incluída do conceito de receita bruta, portanto não sofre a incidência dessas contribuições sociais.

Os lucros são reconhecidos no momento de sua geração pela investida. Dessa forma, quando de efetivar a distribuição de lucros, estes devem ser registrados em caixa ou bancos e deduzidos da conta de investimentos. O fato é que os dividendos recebidos em dinheiro representam uma realização parcial do investimento, ou dizendo melhor, dos lucros anteriormente reconhecidos no investimento. Na investida, representam uma redução do patrimônio líquido que deve ser acompanhada por uma redução proporcional do investimento, como as demais variações.

4.4.3.2 Ágio e deságio nas reestruturações societárias

Os investimentos são registrados inicialmente pelo custo e, subsequentemente, são ajustados pela parte do investidor nos resultados e demais mutações do patrimônio líquido da investida e, nos casos em que os investimentos foram feitos por meio de subscrições em empresas coligadas ou controladas, formadas pela própria investidora, não surge normalmente qualquer ágio ou deságio.

Contudo, quando uma companhia adquirir ações de uma empresa já existente, pode surgir o ágio ou deságio.

Os valores referentes ao ágio e ao deságio terão um tratamento tributário diferenciado quando houver alguma das hipóteses de reestruturação societária em que há absorção de patrimônio. Essas hipóteses são a incorporação (art. 227 da Lei nº 6.404/76) e a fusão (art. 228 da Lei nº 6.404/76).

Embora a cisão não implique absorção de patrimônio, a legislação tributária a inclui entre as hipóteses com repercussão na conta de ágio ou deságio.

O art. 386 do RIR/99 dispõe que a pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, na qual detenha participação societária adquirida com ágio, cujo fundamento seja o de rentabilidade futura, poderá amortizar esse ágio, nos balanços correspondentes à apuração do lucro real, levantados posteriormente à incorporação, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração.

O §2º do art. 7º da Lei nº 9.532/97 possibilitará planejamento fiscal para amortizar o ágio de investimento cujo fundamento seja o valor de mercado dos bens do ativo. O referido parágrafo dispõe:

“§ 2º Se o bem que deu causa ao ágio ou deságio não houver sido transferido, na hipótese de cisão, para o patrimônio da sucessora, esta deverá registrar:

- a) o ágio, em conta de ativo diferido, para amortização na forma prevista no inciso III;
- b) o deságio, em conta de receita diferida, para amortização na forma prevista no inciso IV”.

Para Hiromi Higuchi (2012, p. 496) o planejamento fiscal consiste no seguinte:

“A empresa que adquiriu o controle da empresa B com ágio fundamentado no valor de mercado dos bens do ativo faz a cisão da controlada B, sendo que os bens que deram fundamento ao ágio acompanham o ativo da nova empresa C que passa a ser controlada pela empresa D do mesmo grupo econômico. Nesta hipótese, a empresa A poderá amortizar o ágio em cinco anos à razão de 1/60 por mês”.

Em vez de registrar o ágio na conta de ativo diferido ou o deságio na conta de receita diferida para amortização à razão de 1/60 para cada mês do período de apuração, o art. 11 da Lei 9.718/98 dispõe que sem prejuízo do disposto nos incisos III e IV do art. 72 da Lei nº 9.532/97, a pessoa jurídica sucessora poderá classificar, no patrimônio líquido, alternativamente ao disposto no §2º do mencionado artigo, a conta que registrar o ágio ou deságio nele mencionado.

“O deságio classificado na conta de patrimônio líquido tem a vantagem na distribuição de lucros ou dividendos, mas os efeitos fiscais não mudam porque a empresa deverá fazer a adição de 1/60, através do LALUR, para cada mês do período de apuração” (HIGUCHI, 2012, p. 496).

A amortização do ágio ou deságio na aquisição de investimento não é computada na determinação do lucro real do período-base da amortização, qualquer que tenha sido o fundamento econômico na constituição. O ágio ou deságio será computado na apuração do lucro real no período-base da alienação ou baixa do investimento, ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial, salvo os computados na determinação do lucro dos exercícios financeiros de 1979 e 1980 (art. 391 do RIR/99).

Quando o contribuinte amortizar o ágio ou deságio na escrituração mercantil, sem que o investimento tenha sido alienado ou baixado deverá controlar o montante amortizado no LALUR.

Para Hiromi Higuchi (2012, p.405):

“Algumas empresas amortizam o deságio para melhorar a interpretação do balanço patrimonial. A dúvida ocorre na eventual distribuição do resultado em relação à tributação. Isso porque o art. 10 da lei nº9249/95 isenta do imposto de renda a distribuição de lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir de janeiro de 1996. A Lei não diz resultados tributados, mas a isenção não poderia abranger o valor da amortização e deságio por ser resultado meramente contábil.”

O reflexo fiscal do ágio e do deságio de reestruturação societária dependerá do seu fundamento. Por esse motivo, recomenda-se que as atas e os documentos preparados para tal reestruturação expressem a justificativa do ágio ou do deságio.

4.5 Ativo Imobilizado

O Pronunciamento Técnico CPC 27 aprovado pela Deliberação CVM nº 583/09 e tornado obrigatório pela Resolução CFC nº 1.177/09 para os profissionais de contabilidade das entidades não sujeitas a alguma regulação

contábil, define o imobilizado como um ativo tangível que: (i) é mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos; e que (ii) se espera utilizar por mais de uma ano.

Para Edison Fernandes (2009, p. 39), existem três alterações no conceito de ativo imobilizado, a saber:

- “a) Redução do seu conteúdo a bens corpóreos;
- b) Inclusão dos bens decorrentes de operações que transfiram à companhia seus benefícios, riscos e controle, dentre os quais, os mais lembrados, são os bens recebidos por meio de contrato de arrendamento financeiro (*leasing*);
- c) Redução da propriedade (terreno ou edifício – ou parte de edifício – ou ambos) mantida (pelo proprietário ou pelo arrendatário em arrendamento financeiro) para auferir aluguel ou para valorização do capital ou para ambas, e não para: (a) uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para finalidades administrativas; ou (b) venda no curso ordinário do negócio”.

Com essas definições subtede-se que os ativos tangíveis ou corpóreos que permaneçam duradoura, destinados ao funcionamento normal da sociedade e de seu empreendimento, assim como os direitos exercícios com essa finalidade.

Para Iudicibus et al. (2010, p.222):

“A entidade reconhece como ativo em seu balanço o item de ativo imobilizado se: (i) for provável que futuros benefícios econômicos associados com o item fluíram para a entidade.; (ii) o custo do item poder ser mensurado confiavelmente.”

“Também devem ser classificados no ativo imobilizado os bens contratados em operações de *leasing* financeiro, no ato da assinatura do contrato de arrendamento mercantil, atendidas certas condições previstas no Pronunciamento Técnico CPC 06” (IUDÍCIBUS et al., 2010, p.233).

O ativo imobilizado deve estar limitado à capacidade desse ativo gerar benefícios econômicos futuros para a entidade, ou seja, esse ativo não pode estar reconhecido no balanço por um valor superior ao valor recuperável.

A nova redação do parágrafo 3^a do art. 183 da Lei número 6.404/76 determina o seguinte:

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

§ 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”.

A regra é que o valor contábil líquido de um ativo imobilizado não pode estar registrado no balanço patrimonial por montante superior ao seu valor recuperável. Caso ocorra a entidade deve constituir provisão para perdas por desvalorização, classificada como redutora do ativo imobilizado, em contrapartida com debito no resultado do exercício, sendo o valor ajustado como uma adição no livro de apuração de lucro real.

A sociedade deve, pelo menos em cada fechamento de balanço, revisar a situação dos ativos para detectar os indícios de deterioração de seu valor.

Se a sociedade estiver numa situação que deve realizar uma reversão desta provisão a mesma deverá registrar na contabilidade um acréscimo no ativo em contrapartida com crédito no resultado do exercício, sendo o valor ajustado como uma exclusão no livro de apuração do lucro real.

4.5.1 Exigências Fiscais sobre as depreciações

O ativo imobilizado deve ser depreciado pelo prazo efetivo de vida útil, descontando-se o valor residual, que é o valor provável de venda quando o bem deixar de ser utilizado pela empresa. A depreciação contábil pode ser realizada pelo método linear ou outro método, como o método das unidades produzidas, se refletir a vinculação do uso do bem com as receitas geradas com atividade empresarial.

A legislação fiscal vigente em dezembro de 2007 determinava o registro da depreciação seguindo o método linear, aplicando as taxas determinadas na IN SRF nº 162/98.

O Fisco admite ainda que a empresa adote taxas diferentes de depreciação, quando suportadas por laudo pericial do Instituto Nacional de Tecnologia, ou de outra entidade oficial de pesquisa científica ou tecnológica. (art.310, § 2º do RIR/99)

“Art. 310. A taxa anual de depreciação será fixada em função do prazo durante o qual se possa esperar utilização econômica do bem pelo contribuinte, na produção de seus rendimentos (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 2º).

§ 2º No caso de dúvida, o contribuinte ou a autoridade lançadora do imposto poderá pedir perícia do Instituto Nacional de Tecnologia, ou de outra entidade oficial de pesquisa científica ou tecnológica, prevalecendo os prazos de vida útil recomendados por essas instituições, enquanto os mesmos não forem alterados por decisão administrativa superior ou por sentença judicial, baseadas, igualmente, em laudo técnico idôneo (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 4º)”.

O próprio regulamento do Imposto de Renda em seu artigo 312 aceita que a empresa opte pela depreciação acelerada dos bens móveis, em função do número de horas diárias de operação, como segue:

	Coefficiente
Um turno de 8 horas	1,00
Dois turnos de 8 horas	1,50
Três turnos de 8 horas	2,00

Para fins contábeis, não se deve simplesmente aceitar e adotar as taxas de depreciação fixadas como máximas pela legislação fiscal; deve-se fazer uma análise criteriosa dos bens da empresa que forma o seu imobilizado e estimar a sua vida útil e econômica em seu valor residual, considerando suas características técnicas, condições gerais de uso e outros fatores que podem influenciar em sua vida útil. Quando um bem ou classe de bens tiver vida útil provável diferente da permitida fiscalmente, deve ser adotar vida útil estimada como base para registro da depreciação da contabilidade, e a diferença entre a depreciação contábil e a depreciação fiscal deve ser lançada como ajuste no livro de apuração do lucro real.

O ajuste alcança tanto a hipótese da depreciação registrada na contabilidade ser maior que a admitida pelo Fisco (que implicará em uma adição à base tributável referente à parcela considerada não dedutível) quando a da

depreciação registrada na contabilidade ser menor que a admitida para fins de apuração do imposto, neste caso a entidade poderá excluir da base tributável o valor da parcela considerada dedutível que supera a depreciação reconhecida da contabilidade.

4.6 Ativo Intangível

O artigo 178, § 1º, da Lei nº 11.638/07, incluiu o grupo de contas Intangível, destinadas aos bens incorpóreos.

O artigo 179, inciso VI, da Lei nº 11.638/07, menciona que:

“[...] no intangível: os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido”.

Segundo Edison Fernandes (2009, p. 44):

“Bens incorpóreos, têm-se, principalmente os direitos relativos à propriedade industrial, que são a marca, a patente (tecnologia) e o conhecimento não passível de registro no Instituto Nacional de Propriedade Intelectual (INPI) *Know how*, mas garantido por contrato.”

O CPC 04 define ativo intangível como um ativo não monetário identificável sem substância física. O Pronunciamento Conceitual Básico que estabelece que um ativo é um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos econômicos futuros para entidade.

Para Iudícibus et al. (2010; p. 264) “Um intangível só deve ser reconhecido se atender a esses três pontos: identificação, controle e geração de benefícios futuros”.

O item 21 do CPC 04 define que um ativo intangível deve ser reconhecido apenas se:

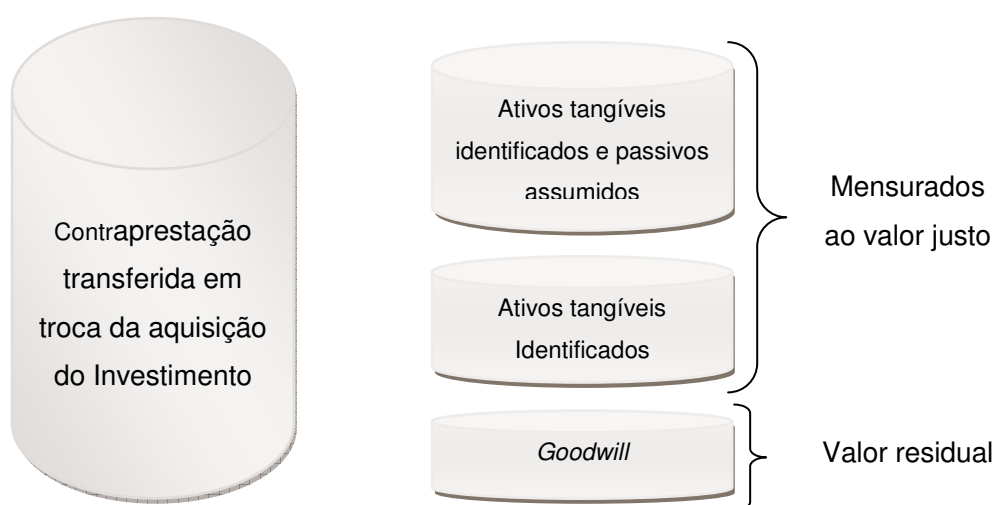
“(i) for provável que os benefícios econômicos futuros esperados atribuíveis ao ativo serão gerados em favor da entidade; e
(ii) o custo do ativo possa ser mensurado com confiabilidade”.

O Pronunciamento Técnico CPC 15 – Combinação de Negócios determina que a empresa adquirente do controle societário ou de participações societárias significativas no capital de uma empresa, deve reconhecer o ágio por expectativa de rentabilidade futura ou *goodwill* :

“No momento da aquisição a ser mensurado pelo valor em que o montante da contraprestação transferida em troca do controle da adquirida superar o valor líquido dos ativos identificáveis adquiridos e dos passivos assumidos mensurados a valor justo”.

Os ativos intangíveis que forem individualmente transacionados devem ser contabilizados pelo custo incorrido na operação. Aqueles intangíveis que estiverem inseridos no preço de aquisição pago por um negócio, e puderem ser tecnicamente identificados, de modo confiável, devem ser contabilizados em separado do *goodwill* pelo seu valor justo.

Segue abaixo figura ilustrativa:



Fonte: Manual de Contabilidade Societária, Ano 2010, p. 265.

Em seu item 34, o CPC 04 requer que um intangível seja passível de identificação, ou seja, contabilizado separadamente.

“De acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 15 – Combinação de Negócios, o adquirente deve reconhecer na data da aquisição, separadamente do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) apurado em uma combinação de negócios, um ativo intangível da adquirida, independentemente de o ativo ter sido reconhecido pela adquirida antes da aquisição da empresa. Isso

significa que a adquirente reconhece como ativo, separadamente do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*), um projeto de pesquisa e desenvolvimento em andamento da adquirida se o projeto atender à definição de ativo intangível. Um projeto de pesquisa e desenvolvimento em andamento da adquirida atende à definição de ativo intangível quando:

- (a) corresponder à definição de ativo; e
- (b) for identificável, ou seja, é separável ou resulta de direitos contratuais ou outros direitos legais”.

Iudícibus et al. (2010, p. 266), fazem algumas considerações, importantes para que não ocorram dúvidas quanto ao tratamento contábil a ser dado ao intangível:

“Condição *sine qua non* para seu registro que a entidade tenha incorrido em custo para sua aquisição.

Deve haver evidências inequívocas – direitos legais ou contratuais – que permitam delimitar o intangível e em último caso negociá-lo com um terceiro independente”.

“O *goodwill* adquirido originado numa combinação de negócios só é registrado no Ativo Intangível no balanço consolidado. Nos balanços individuais dos investidores ele aparece simplesmente como um componente do investimento societário, no grupo específico de Investimentos dentro do ativo não circulante” (IUDÍCIBUS et al., 2010, p. 266).

A amortização dos direitos registrados com vida útil definida está prevista na lei contábil e assegurada sua dedutibilidade pela lei tributária, conforme previsto no artigo 324 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR), aprovado pelo Decreto 3.000/99, abaixo transcrito:

“Art. 324. Poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à recuperação do capital aplicado, ou dos recursos aplicados em despesas que contribuam para a formação do resultado de mais de um período de apuração (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 15, § 1º).

§ 1º Em qualquer hipótese, o montante acumulado das quotas de amortização não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem ou direito, ou o valor das despesas (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 2º).

§ 2º Somente serão admitidas as amortizações de custos ou despesas que observem as condições estabelecidas neste Decreto (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 5º).

§ 3º Se a existência ou o exercício do direito, ou a utilização do bem, terminar antes da amortização integral de seu custo, o saldo não amortizado constituirá encargo no período de apuração em que se extinguir o direito ou terminar a utilização do bem (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 4º).

§ 4º Somente será permitida a amortização de bens e direitos intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso III)”.

Corroborando esse entendimento, bem como seu reflexo fiscal, cita-se o trecho do Acórdão 101-95-469, do Primeiro Conselho de Contribuintes:

“Não é dedutível a amortização do custo de aquisição do fundo de comércio quando inexistir limite de prazo legal ou contratual para a sua exploração.”

O fundo de comércio adquirido de maneira indireta, por meio da aquisição da empresa que o detém, será registrado como ágio de investimento e eventual amortização desse ágio para fins de apuração dos tributos sobre o lucro será indedutível.

4.7 Operações de Arrendamento Mercantil

Tendo em vista a harmonização das normas de contabilidade, na qual a essência deve prevalecer sobre a forma, embora a forma seja um contrato de aluguel, a sua essência é a de uma operação de financiamento.

A Lei nº 11.638/07 ao adicionar o inciso IV ao artigo 179 alterou as normas de registro do ativo imobilizado, como transcrevemos a seguir:

“Art. 179...

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

Essa nova orientação contábil, trazida pela Lei nº 11.638/07, visa adaptar as normas brasileiras à prática internacional.

O Pronunciamento Técnico (CPC 06), em seu item 4, define um arrendamento mercantil, como sendo “um acordo pelo qual o arrendador transmite ao arrendatário em troca de um pagamento ou série de pagamentos o direito de usar um ativo por um período de tempo acordado”.

O arrendamento mercantil pode ser classificado em duas modalidades:

a) Arrendamento mercantil financeiro, no qual existe a transferência substancial dos riscos e benefícios para o arrendatário. De acordo com o item 4 do CPC 06, “é aquele em que há transferência substancial dos riscos e benefícios inerentes à propriedade de um ativo. O título de propriedade pode ou não vir a ser transferido”.

De acordo com o art. 5º da Resolução BACEN nº 2.309/96, considera-se arrendamento mercantil financeiro a modalidade em que:

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

b) Arrendamento mercantil operacional, de acordo com o CPC 06, item 8, seus riscos e benefícios permanecem no arrendador. “Um arrendamento mercantil é classificado como operacional se ele não transferir substancialmente todos os riscos e benefícios inerentes a propriedade”.

De acordo com o art. 6º da Resolução BACEN nº 2.309/96, considera-se arrendamento mercantil operacional a modalidade em que:

- “I – as contraprestações a serem pagas pela arrendatária contemplem o custo de arrendamento do bem e os serviços inerentes a sua colocação à disposição da arrendatária, não podendo o valor presente dos pagamentos ultrapassar 90% (noventa por cento) do “custo do bem;”
- II - o prazo contratual seja inferior a 75% (setenta e cinco por cento) do prazo de vida útil econômica do bem;
- III - o preço para o exercício da opção de compra seja o valor de mercado do bem arrendado;
- IV - não haja previsão de pagamento de valor residual garantido”.

O novo registro do bem de arrendamento mercantil como ativo imobilizado, corresponde reconhecê-lo, contabilmente, de maneira integral em conta do ativo (sem reflexo imediato no resultado do exercício) e sujeitá-lo a depreciação.

Segundo Iudícibus et al. (2010: p. 256):

“O valor a ser registrado deve ser igual ao valor justo da propriedade arrendada ou, se inferior, ao valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento mercantil, lembrando que esses valores devem ser determinados sempre no início do arrendamento (item 20). Dessa forma, abandona-se o custo histórico como base de valor para contabilização do *leasing* financeiro. Ainda, sendo o valor justo ou valor presente a ser registrado dos dois o que for menor, a característica da prudência está sendo seguida na elaboração das demonstrações contábeis, uma vez que se está empregando certo grau de precaução no exercício de julgamento do valor, tendo a preocupação de não superestimar os ativos”.

O bem adquirido pela modalidade de arrendamento mercantil financeiro, for passível de depreciação, deve-se proceder ao seu cálculo e contabilização, de acordo com o item 27 do CPC, 06:

“A política de depreciação (amortização) para os ativos arrendados depreciáveis (amortizáveis) deve ser consistente com a política dos demais ativos depreciáveis (amortizáveis) sobre os quais se detenha a propriedade e a depreciação reconhecida deve ser calculada de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado, ou para o caso de amortização, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 04 – Ativo Intangível. Se não houver certeza razoável de que o arrendatário virá a obter a propriedade no fim do prazo do arrendamento mercantil, o ativo deve ser totalmente depreciado durante o prazo do arrendamento mercantil ou da sua vida útil, o que for menor”.

Para Edison Fernandes (2009, p. 41):

“A depreciação é a forma como o ativo imobilizado acaba por impactar o resultado, isto é, a depreciação representa o reconhecimento, como despesa, do desembolso efetuado pela empresa para o pagamento do bem (imobilizado). Portanto, os tributos sobre o lucro – IRPJ e CSLL – seriam majorados com essa nova sistemática de contabilização, haja vista que a despesa de aluguel (arrendamento mercantil) passaria a ser substituída pela despesa de depreciação, sendo que, normalmente, esta é menor do que aquela”.

Essa nova orientação contábil trouxe implicações na apuração do IRPJ e da CSLL, que obrigou as empresas manter controles paralelos, no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR).

4.7.1 Procedimento Tributário para a Dedutibilidade na Apuração do IRPJ e da CSLL.

A legislação federal vigente permite as pessoas jurídicas sujeitas à tributação pelo lucro real o reconhecimento e tratamento dos contratos de arrendamento mercantil como custo ou despesa, conforme previsto no art. 356 do RIR/99.

“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 (Lei nº 6.099, de 12 de setembro de 1974, art. 11).

§ 5º As contraprestações de arrendamento mercantil somente serão dedutíveis quando o bem arrendado estiver relacionado intrinsecamente com a produção e comercialização dos bens e serviços (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso II)”.

As pessoas jurídicas deverão adotar os seguintes procedimentos, conforme prescreve o item 19 da Resolução CFC nº 1.152/09:

Relativo aos contratos já aderidos e vigentes na data da transição aos novos padrões contábeis, a partir de 2008:

“a.1) registrar no ativo imobilizado, em conta específica, o bem arrendado pelo valor justo ou, se inferior, pelo valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento mercantil, na data inicial do contrato, ajustado pela depreciação acumulada, calculada desde a data do contrato até a data da transição;

a.2) registrar, em conta específica, a obrigação por arrendamento mercantil financeiro pelo valor presente das contraprestações em aberto na data da transição; e

a.3) registrar a diferença apurada em “a.1” e “a.2”, líquida dos efeitos fiscais, contra lucros ou prejuízos acumulados na data da transição”.

De acordo com o Boletim Cenofisco número 15/2010, para atender a legislação tributária a empresa deverá:

- i. “Excluir o valor da contraprestação de arrendamento mercantil financeiro do lucro líquido e da base de cálculo da CSLL;
- ii. Adicionar o valor do encargo financeiro da operação ao lucro líquido e à base de cálculo da CSLL;

Relativos aos contratos aderidos após 2008 a empresa deverá:

- i. Excluir o valor da contraprestação de arrendamento mercantil financeiro do lucro líquido e da base de cálculo da CSLL;
- ii. Adicionar ao lucro líquido e a base de cálculo da CSLL:
 - a) O valor de encargo de depreciação sobre o bem;
 - b) O valor de encargo financeiro da operação” (p.19).

Em consonância com a decisão proferida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, os lançamentos contábeis do arrendatário referente aos contratos de arrendamento mercantil devem estar em conformidade com a nova regra, devendo os ajustes fiscais ser realizado em conformidade com a Resolução CFC nº 1.152/09.

4.8 Redução ao Valor Recuperável de Ativos (*Impairment Loss*)

O §3º do art. 183 da Lei nº 6.404/76 agora determina em um de seus itens que a companhia deverá efetuar, periodicamente, análise sobre a recuperação dos valores registrados no imobilizado e no intangível, a fim de que sejam 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.

Abaixo reproduzimos o artigo 183, § 3º da Lei nº 6.404/76:

“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: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

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 (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

II – revisados e ajustados os critérios utilizados para determinação da vida útil econômica estimada e para cálculo da depreciação, exaustão e amortização. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)”.

O Pronunciamento Técnico CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos, aprovado pela Deliberação CVM 527/07 e tornado obrigatório pela Resolução CFC nº 1.110/07 para os profissionais de contabilidade das entidades

não sujeitas a alguma regulação contábil, determina que, se os ativos estiverem avaliados por valor superior ao valor recuperável por meio do uso ou da venda, a entidade deverá reduzir esses ativos ao seu valor recuperável, reconhecendo no resultado a perda referente a essa desvalorização.

Para Iudícibus et al. (2010, p. 235):

“Esse teste se obriga, pela doutrina contábil, a ser feito para todos os ativos, sem exceção alguma. E essa regra é muito antiga, apenas vinha, aparentemente, sendo “esquecida” em certas circunstâncias”.

O valor recuperável de um ativo imobilizado é definido como o maior valor entre:

- ✓ “O valor líquido de venda do ativo (*fair value less cost to sell*): é o valor obtido ou que se pode obter na venda de um ativo ou de uma unidade geradora de caixa, líquido dos custos correspondentes; e
- ✓ O valor em uso desse ativo (*value in use*): é o valor presente da estimativa de fluxos futuros de caixa descontados a valor presente, derivados de um determinado ativo ou unidade geradora de caixa” (IUDÍCIBUS et al., 2010, p. 235).

O CPC 01 item 25, 26 e 27, elenca três formas para se estimar o valor líquido de venda de um ativo, sendo apresentadas em ordem decrescente de prioridade:

- “(i) preço de um contrato de venda firme em uma transação em bases comutativas entre partes conhecedoras e interessadas, deduzido das despesas necessárias à realização da venda;
- (ii) preço de mercado do ativo no caso de existência de mercado ativo, menos as despesas de venda;
- (iii) valor líquido de venda baseado na melhor informação disponível, visando refletir o valor que a entidade obteria em uma transação em bases comutativas entre partes conhecedoras e interessadas”.

O Pronunciamento em seu item 30 também lista alguns itens que devem compor a estimativa do valor em uso de um ativo:

- “(i) estimativa dos fluxos de caixa futuros que a entidade espera obter com esse ativo;
- (ii) expectativas sobre possíveis variações no montante ou período desses fluxos de caixa futuro;
- (iii) o valor do dinheiro no tempo, representado pela atual taxa de juros livre de risco ajustada;
- (iv) o preço decorrente da incerteza inerente ao risco;
- (v) outros fatores, como a falta de liquidez, que participantes do mercado iriam considerar ao determinar os fluxos de caixa futuros que a entidade espera obter com o ativo”.

Segundo Comitê de Pronunciamento Contábeis nº 01 em seu item 113, menciona:

“113 Qualquer aumento no valor no valor contábil de um ativo, exceto o ágio (*goodwill*), acima do seu valor contábil que seria determinado, líquido de depreciação, amortização ou exaustão, caso não tivesse sido reconhecida, em anos anteriores, a perda por sua desvalorização, é considerada uma reavaliação”.

Destaque-se, contudo, que a reavaliação, por ora, está vedada expressamente em lei.

Considerando os efeitos tributários, a dedutibilidade para fins dos tributos sobre o lucro, por força do artigo 418 do RIR/99, estará garantida dependendo da possibilidade de reversão, ou não, do valor do ativo.

“Art. 418. Serão classificados como ganhos ou perdas de capital, e computados na determinação do lucro real, os resultados na alienação, na desapropriação, na baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou na liquidação de bens do ativo permanente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 31).

§ 1º Ressalvadas as disposições especiais, a determinação do ganho ou perda de capital terá por base o valor contábil do bem, assim entendido o que estiver registrado na escrituração do contribuinte e diminuído, se for o caso, da depreciação, amortização ou exaustão acumulada (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 31, § 1º).

§ 2º O saldo das quotas de depreciação acelerada incentivada, registradas no LALUR, será adicionado ao lucro líquido do período de apuração em que ocorrer a baixa”.

Havendo possibilidade de reversão, ou não, do valor do ativo, o efeito do teste de recuperabilidade deve ser considerado como provisão, portanto, indedutível na apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social.

4.9 Ativo Diferido (Extinto pela Lei nº 11.941/09)

O Artigo 179, inciso V da Lei nº 11.638/07 alterou a composição do ativo diferido, que implicou a sua redução a duas espécies de gastos: despesas pré-operacionais e gastos (custos e/ou despesas) que contribuirão para receitas a serem geradas no longo prazo.

Abaixo reproduzimos o artigo 179 da Lei nº 11.638/07:

“Art. 179...

V – “no diferido: as despesas pré-operacionais e os gastos de reestruturação que contribuirão, efetivamente, para o aumento do resultado de mais de um exercício social e que não configurem tão-somente uma redução de custos ou acréscimo na eficiência operacional”.

Os registros desses gastos, que contribuem para gerar receitas em períodos futuros, justificam-se em razão do princípio contábil do confronto das receitas com as despesas. Com esse princípio as despesas e as receitas devem ser registradas contemporaneamente, a fim de que não haja manipulação do resultado do exercício futuro.

Segundo Edison Fernandes (2009, p.42):

“Essa manipulação, se considerados os efeitos tributários, pode ocorrer de duas formas: não registro de gastos ou antecipação de receitas em período que não seja apurado prejuízo, para que esse prejuízo não seja aumentado; e, não registro de receitas ou antecipação dos gastos em períodos em que seja apurado lucro, para esse lucro não seja reduzido”.

A conta do ativo diferido foi extinta pela Lei nº 11.941/09, devendo o saldo dessa conta ser reclassificado para outras contas do ativo ou para o resultado do exercício, contudo, seus efeitos, podem perdurar por mais algum tempo, caso o saldo da conta não puder ser reclassificada para outros ativos, o saldo poderá ser mantido até a sua total amortização, conforme determina o novo artigo 299-A da Lei nº 6.404/76:

“Art. 299-A. O saldo existente em 31 de dezembro de 2008 no ativo diferido que, pela sua natureza, não puder ser alocado a outro grupo de contas, poderá permanecer no ativo sob essa classificação até sua completa amortização, sujeito à análise sobre a recuperação de que trata o § 3º do art. 183 desta Lei. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)”.

Neste caso, a Lei exige que seja procedida a análise da recuperabilidade dos valores mantidos no Diferido e isso será feito de acordo com o disposto no pronunciamento Técnico CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável, a parcela não recuperável deverá ser baixada contra o resultado do exercício.

4.10 Patrimônio Líquido

O artigo 182, parágrafo primeiro, alínea c, d e parágrafo terceiro da Lei nº 6.404/76 foram revogados pela Lei nº 11.638/07, que extinguiu duas reservas de capital – prêmio recebido na emissão de debêntures e as doações e as subvenções para investimentos – e a reserva de reavaliação, e instituiu a conta de ajuste de avaliação patrimonial.

4.10.1 Prêmio Recebido na Emissão de Debêntures e Doações e Subvenções para Investimentos

De acordo com o artigo 52 e seguintes da Lei nº 6.404/76 a companhia poderá emitir debêntures, que são títulos, conversíveis ou não em ações, que garantem o direito à uma remuneração, fixa (juros), variável (participação no lucro) ou mista. Esse título pode ser negociável computando-se um prêmio (acréscimo) no preço de aquisição, esse acréscimo que, a partir da entrada em vigor da Lei número 11.638/07 passa a ser registrado como despesa.

Segundo Hugo Braga e Marcelo Almeida (2009, p.52) entendem que:

“O ágio na emissão do título passará a ser apropriado como um ganho no resultado do exercício, *pro-ata tempore*, pelo prazo do debênture, mediante utilização da taxa efetiva de juros para computar a despesa financeira (o valor do prêmio reduziria o encargo financeiro nominal)”.

De acordo com o disposto no artigo 57 da Lei nº 6.404/76, as debêntures podem ser convertidas em ações, nessa situação, o debenturista pode vir a se tornar acionista, ocorrendo esse caso o prêmio na emissão de debêntures deve ser reconhecido em conta do patrimônio líquido, como reserva de capital.

A alteração promovida pela Lei nº 11.638/07 no sentido de extinguir o registro do prêmio na emissão de debêntures como reserva de capital

transferindo essa informação financeira para conta de resultado, coloca em questão a natureza jurídica das debêntures.

Para Edison Fernandes (2009, p.54): “o aspecto mais relevante deixa de ser a possibilidade de conversão (e, dessa forma, integração no capital social) e passa a ser o ganho gerado na emissão do título”.

Mesmo que, ainda seja computado como receita, esse emprego não sofrerá e incidência dos tributos sobre o lucro, em decorrência da isenção prevista no artigo 442, III do RIR/99, conforme transcrevemos abaixo:

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

I - ágio na emissão de ações por preço superior ao valor nominal, ou a parte do preço de emissão de ações sem valor nominal destinadas à formação de reservas de capital;

II - valor da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;

III - prêmio na emissão de debêntures;

IV - lucro na venda de ações em tesouraria.

Parágrafo único. O prejuízo na venda de ações em tesouraria não será dedutível na determinação do lucro real (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 38, § 1º).”

Essa isenção permanece em vigor, porque a Lei nº 11.638/07, não se destina a alterar a Legislação Tributária.

Para a reserva de incentivos fiscais criada pela Lei nº 11.638/07, que adicionou à Lei nº 6.404/76 o art. 195 – com a seguinte redação:

“A assembleia geral poderá, por proposta dos órgão 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)”.

A partir do exercício social de 2008 conforme Pronunciamento Técnico CPC 07, as doações e subvenções recebidas pela companhia deverão transitar pelo resultado, terão seus registros contábeis determinados em função das condições estabelecidas para recebimento dessas doações e subvenções.

Para tratamento tributário das subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e das doações, feitas pelo poder público e o prêmio na emissão de debêntures a pessoa jurídica

deverá, obedecer aos artigos 4º e 5º do Capítulo II da Lei 11.941/09, como segue:

“I. Reconhecer, em sua escrituração contábil, o valor da doação ou subvenção e o prêmio na emissão de debêntures em conta de resultado do regime de competência;

II. Excluir, no LALUR, o valor referente à parcela do lucro líquido do exercício decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos e o prêmio na emissão de debêntures, para fins de apuração do lucro real;

III. Manter o valor referente à parcela do lucro líquido do exercício decorrente da doação ou subvenção e o prêmio na emissão de debêntures na reserva de lucros específica;

IV. Adicionar, no LALUR, para fins de apuração do lucro real, o valor referido no item II, no momento que ele tiver destinação diversa daquela referida no item III.

As doações e subvenções e o prêmio na emissão de debêntures serão tributadas caso seja dada a destinação diversa do previsto na legislação, inclusive nas hipóteses de:

I. Capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução de 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 e o prêmio na emissão de debêntures;

II. Restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos cinco anos anteriores à data da doação ou subvenção e o prêmio na emissão de debêntures, 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; ou

III. Integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

A parcela do lucro referente a subvenção para investimento deverá ser transferida para reserva de lucros específica, podendo ser até capitalizada, mas em nenhuma hipótese poderá ter efeito de restituição de capital aos sócios nos cinco anos anteriores à capitalização.

5 CONCLUSÃO

A Lei nº 11.638/07 e as demais matérias legislativas advindas de sua emissão, de fato trouxeram inúmeras inovações não somente de normativas a contabilidade brasileira, mas também de,

[...] filosofia, postura e pensamento quanto a, pelo menos, três tópicos: primazia da essência sobre a forma, primazia da análise de riscos e benefícios sobre a propriedade jurídica e normas orientadas por princípios e não por regras excessivamente detalhadas e formalizadas". (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE, 2008, p. 6).

Por meio da lei, 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. (BRAGA; ALMEIDA; 2008).

A contabilidade sempre foi muito influenciada pelos limites e critérios fiscais, com isso, limitou a evolução dos Princípios Fundamentais de Contabilidade ou, ao menos dificultou a adoção prática de princípios contábeis adequados.(IUDÍCIBUS et al., 2010).

Em muito foi adiada a publicação da Lei nº 11.638/07 principalmente pelo receio das questões tributárias que mudanças dessa natureza acabam por provocar. Mesmo tendo o texto da referida Lei referência expressa (art.177, § 7º) de que os registros de ajustes efetuados com o objetivo de harmonização às regras internacionais não poderiam ser base de incidência de impostos e contribuições ou quaisquer outros efeitos tributários, havia desconforto no mercado quanto à efetiva neutralidade tributária da Lei.

No ano de 2009, com a instituição do Regime Tributário de Transição, que veio disciplinar os efeitos tributários dos novos métodos e critérios contábeis, buscando a neutralidade tributária.

Para Edison Fernandes (2009, p. 134)

[...] “as modificações promovidas na legislação contábil, não necessário têm reflexos tributários. Aliás, os impactos tributários não implicam em oneração ou desoneração tributária, mas, quando muito, um controle diferenciado por parte das empresas”.

A Receita Federal do Brasil ao implementar o Regime Tributário de Transição que trouxe a neutralidade tributária, tinha também, que encontrar uma forma de controlar os ajustes decorrentes do Regime Tributário Transitório, foi quando surgiu a Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 949/09, que instituiu o Controle Fiscal Contábil de Transição (FCONT), que tem como objetivo o controle da escrituração das contas patrimoniais e de resultado, em partidas dobradas, que considera os métodos e critérios contábeis aplicados pela legislação tributária.

O ideal seria que a contabilidade societária fosse igual a contabilidade tributária, de tal maneira, que não pudesse haver prejuízos aos contribuintes.

Entretanto, as alterações trazidas pelas Leis nº 11.638/07 e nº 11.941/09, representou um real e verdadeiro grande passo no sentido da convergência às Normas Internacionais de Contabilidade alinhando os critérios e formas de elaboração das demonstrações financeiras das empresas sediadas no Brasil, e implantou-se a efetiva neutralidade tributária através do Regime Tributário Transitório.

REFERÊNCIAS

BANCO CENTRAL DO BRASIL. **Resolução nº 2309, de 28 de agosto de 1996.** Disciplina e Consolida as Normas Relativas às Operações de Arrendamento mercantil. Brasília, DF, 1996. Disponível em: <https://www3.bcb.gov.br/normativo/detalharNormativo.do?method=detalharNormativo&N=096183464>. Acesso em 28 jul 2012.

BRAGA, Hugo R.; ALMEIDA, Marcelo C. **Mudanças Contábeis na Lei Societária:** Lei nº 11.638, de 28-12-2007. São Paulo: Atlas, 2009.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico CPC 01:** Redução ao Valor Recuperável de Ativos. Brasília, DF, 2008. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC01.pdf>. Acesso em 28 jul 2012.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico CPC 04:** Ativo Intangível. Brasília, DF, 2010. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC04.pdf>. Acesso em 28 jul 2012.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico CPC 06:** Operações de Arrendamento Mercantil. Brasília, DF, 2008. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC06.pdf>. Acesso em 28 jul 2012.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico CPC 07:** Subvenção e Assistência Governamentais. Brasília, DF, 2008. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC07.pdf>. Acesso em 28 jul 2012.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico CPC 12:** Ajuste a Valor Presente. Brasília, DF, 2008. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC12.pdf>. Acesso em 28 jul 2012.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico CPC 15:** Combinação de Negócios. Brasília, DF, 2011. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC15.pdf>. Acesso em 28 jul 2012.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico CPC 16:** Estoques. Brasília, DF, 2009. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC16.pdf>. Acesso em 28 jul 2012.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico CPC 18:** Investimento em Coligada e em Controlada. Brasília, DF, 2009. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC18.pdf>. Acesso em 28 jul 2012.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico CPC 19:** Investimento em Empreendimento Controlado em conjunto (*Joint Venture*). Brasília, DF, 2011. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC19.pdf>. Acesso em 28 jul 2012.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico CPC 27:** Ativo Imobilizado. Comitê de Pronunciamentos Contábeis Brasília, DF, 2009. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC27.pdf>. Acesso em 28 jul 2012.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico CPC 32:** Tributos sobre o Lucro. Brasília, DF, 2009. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC32.pdf>. Acesso em 28 jul 2012.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico CPC 36:** Demonstrações Consolidadas. Brasília, DF, 2011. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC36.pdf>. Acesso em 28 jul 2012.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº1. 110, de 29 de novembro de 2007.** Aprova a NBC TG 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos. Disponível em: http://www.crcsp.org.br/portal_novo/legislacao_contabil/resolucoes/Res1110.htm. Acesso em 30 jul 2012.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº1. 120, de 22 de fevereiro de 2008.** Aprova a NBC TG 02 – Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis. Disponível em: http://www.crcsp.org.br/portal_novo/legislacao_contabil/resolucoes/Res1120.htm. Acesso em 30 jul 2012.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº1. 152, de 23 de janeiro de 2009.** Aprova a NBC TG 13 – Adoção Inicial da Lei nº 11.638/07 e da Medida Provisória nº 449/08. Disponível em: http://www.crcsp.org.br/portal_novo/legislacao_contabil/resolucoes/Res1152.htm. Acesso em 30 jul 2012.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº1. 177, de 24 de julho de 2009.** Aprova a NBC TG 27 – Ativo Imobilizado. Disponível em: http://www.crcsp.org.br/portal_novo/legislacao_contabil/resolucoes/Res1177.htm. Acesso em 30 jul 2012.

CONTABILIDADE E ASSUNTOS DIVERSOS. São Paulo: CENOFISCO, n. 10 - 15 / 2010. Tema dos fascículos: Arrendamento Mercantil – *Leasing*.

IUDÍCIBUS, Sérgio de.; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações**: Aplicável as Demais Sociedades. Suplemento. São Paulo: Atlas, 2008.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. et al. **Manual de Contabilidade Societária**: Aplicável a todas as sociedades. São Paulo: Atlas, 2010.

FERNANDES, Edison C. **Impacto da Lei Nº 11.638/07 sobre os Tributos e a Contabilidade**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

HIGUCHI, Hiromi. **Imposto de Renda das Empresas**: Interpretação e Prática. São Paulo: IR Publicações Ltda, 2012.

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

PINTO, João R.D. **Imposto de Renda**: Contribuições Administradas pela Secretaria da Receita Federal e Sistema Simples. Rio Grande do Sul: Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, 2011.