

NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE *VERSUS* REGIME TRIBUTÁRIO DEFINITIVO

Leonardo Barbosa

Resumo

Pretende-se com este trabalho identificar as novas receitas e despesas previstas nas normas internacionais de contabilidade, que não são aceitas ainda no regime tributário definitivo. Conhecer as novas mudanças que a migração ao padrão das normas internacionais trouxe junto com o novo regime tributário definitivo e seus efeitos no ajuste do lucro contábil.

Palavras chave: Normas Internacionais. Regime Tributário Definitivo. Contabilidade.

Graduandos do Curso de Ciências Contábeis da PUC CONTAGEM.

1 INTRODUÇÃO

A adoção de novos métodos e critérios contábeis no Brasil, oriundos do processo de convergência aos padrões internacionais, acarretou importantes mudanças na mensuração de ativos e passivos, bem como de receitas e despesas das pessoas jurídicas.

Ocorre que essas mudanças afetam a base de cálculo dos tributos incidentes sobre o lucro das pessoas jurídicas no Brasil, já que as demonstrações contábeis individuais, além de servirem para apuração dos dividendos a distribuir, que são isentos de tributação, também fornecem o lucro contábil que é o ponto de partida para o cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

O presente trabalho tem como objetivo trazer as importantes alterações na legislação tributária federal, referentes ao Imposto de Renda, à CSLL, ao PIS/Pasep e à Cofins das pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, presumido e arbitrado esclarecendo quais os pontos que foram impactados na decisão da opção antecipada para o ano-calendário de 2014 ou na aplicação da lei apenas a partir de 1º de janeiro de 2015 e quais os reflexos tributários que essa nova regra teve na apuração do IRPJ, da CSLL, do PIS/Pasep e da Cofins para as empresas.

É importante frisar que a nova visão da contabilidade, com base em princípios e normas gerais, passou a se contrapor às regras mais precisas e objetivas do direito tributário no que tange à formação do resultado do exercício ou, como observou Martins (2009, p. 94), os objetivos e fundamentos que dão suporte às novas disposições contábeis se distanciaram daqueles em que se baseiam as normas fiscais brasileiras.

Neste contexto, o Regime Tributário Definitivo (RTD) foi instituído com o intuito de neutralizar, por meio de ajustes, o impacto que seria causado no resultado fiscal em função da implantação dos novos métodos e critérios contábeis.

A partir dos ajustes do RTD, informados na Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), e da utilização do índice de Gray (1980) ajustado, torna-se possível verificar o impacto das novas normas contábeis na apuração do resultado.

Graduandos do Curso de Ciências Contábeis da PUC CONTAGEM.

2. NORMAS GERAIS SOBRE A TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS

De acordo com os termos do subitem 3.3, toda e qualquer pessoa jurídica controlada domiciliada no Brasil ou equiparada a ela deverá registrar em subcontas da conta de investimentos em controlada direta no exterior, de forma individualizada, o resultado contábil na variação do valor do investimento equivalente aos lucros ou prejuízos auferidos pela própria controlada direta e suas controladas, direta ou indiretamente, no Brasil ou no exterior, relativo ao ano-calendário em que foram apurados em balanço, observada a proporção de sua participação em cada controlada, direta ou indireta, observado o seguinte: (art. 76 da Lei nº 12.973/2014).

- ✓ Dos resultados das controladas diretas ou indiretas não deverão constar os resultados auferidos por outra pessoa jurídica sobre a qual a pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil mantenha o controle direto ou indireto;
- ✓ A variação do valor do investimento equivalente ao lucro ou prejuízo auferido no exterior será convertida em reais, para efeito da apuração da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, com base na taxa de câmbio da moeda do país de origem fixada para venda, pelo Banco Central do Brasil, correspondente à data do levantamento de balanço da controlada direta ou indireta;
- ✓ Caso a moeda do país de origem do tributo não tenha cotação no Brasil, o seu valor será convertido em dólares dos Estados Unidos da América e, em seguida, em reais.

3. TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS – PESSOA JURÍDICA

3.1 - Parcela do Ajuste do Valor do Investimento em Controlada, Direta ou Indireta, Domiciliada no Exterior

Conforme art. 77 da lei 12.973/2014 parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior equivalente

Graduandos do Curso de Ciências Contábeis da PUC CONTAGEM.

aos lucros por ela auferidos antes do imposto sobre a renda, excetuando a variação cambial, deverá ser computada na determinação do lucro real e na base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL da pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil, observado o disposto no item 2, a saber:

- ✓ a) a parcela do ajuste compreende apenas os lucros auferidos no período, não alcançando as demais parcelas que influenciaram o patrimônio líquido da controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior;
- ✓ b) o prejuízo acumulado da controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior referente aos anos-calendário anteriores à produção de efeitos da Lei nº 12.973/2014 poderá ser compensado com os lucros futuros da mesma pessoa jurídica no exterior que lhes deu origem, desde que os estoques de prejuízos sejam informados na forma e prazo estabelecidos pela RFB;
- ✓ c) observado o disposto no § 1º do art. 91 da Lei no 12.708, de 17 de agosto de 2012, a parcela do lucro auferido no exterior, por controlada, direta ou indireta, ou coligada, correspondente às atividades de afretamento por tempo ou casco nu, arrendamento mercantil operacional, aluguel, empréstimo de bens ou prestação de serviços diretamente relacionados à prospecção e exploração de petróleo e gás, em território brasileiro, não será computada na determinação do lucro real e na base de cálculo da CSLL da pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil.
- ✓ d) o disposto na letra “c” acima aplica-se somente nos casos de controlada, direta ou indireta, ou coligada no exterior de pessoa jurídica brasileira:
- ✓ d.1) detentora de concessão ou autorização nos termos da Lei no 9.478, de 6 de agosto de 1997, ou sob o regime de partilha de produção de que trata a Lei no 12.351, de 22 de dezembro de 2010, ou sob o regime de cessão onerosa previsto na Lei no 12.276, de 30 de junho de 2010;
- ✓ d.2) contratada pela pessoa jurídica de que trata a letra “d.1” acima;
- ✓ e) o disposto na letra “c” acima aplica-se inclusive nos casos de coligada de controlada direta ou indireta de pessoa jurídica brasileira.

4. PARCELAMENTO ESPECIAL

Nos termos Lei nº 11.941, de 27 a Reabertura do prazo para adesão ao “Refis da crise”, maio de 2009, pode ocorrer até o último dia útil do segundo mês subsequente ao da publicação da lei (14 de maio de 2014). As dívidas que poderão ser parceladas são aquelas vencidas até 30 de novembro de 2008. O dispositivo introduzido pelo Congresso que ampliava o parcelamento para dívidas vencidas até 30 de junho de 2013 foi vetado pela Presidência.

Em relação ao parcelamento de PIS e COFINS devido por instituições financeiras e seguradoras (Lei nº 12.865, de 09 de outubro de 2013), cujo prazo também foi reaberto, houve redução total das multas no caso de pagamento à vista de débitos vencidos até 31 de dezembro de 2013 (e não mais 31 de dezembro de 2012).

O parcelamento de IRPJ e CSLL relativos a lucros no exterior apurados por controladas e coligadas, com prazo também reaberto, este também passou a alcançar os fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 2013. O número máximo de parcelas também aumentou, de 120 para 180 meses, e houve um aumento no desconto aplicado sobre o valor de juros (de 40% para 50%).

5. REGIME TRIBUTÁRIO DE TRANSIÇÃO ("RTT")

O RTT, criado com a finalidade de neutralizar os efeitos das novas normas contábeis na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL será extinto em janeiro de 2015. A pessoa jurídica, mediante opção, poderá abandonar o RTT já a partir de janeiro de 2014.

6. TRIBUTAÇÃO DE FORMA CONSOLIDADA

De acordo com o art. 78 da lei nº 12.973/2014 até o ano-calendário de 2022 poderão ser consideradas de forma consolidada na determinação do lucro real e da **Graduandos do Curso de Ciências Contábeis da PUC CONTAGEM.**

base de cálculo da CSLL da controladora no Brasil, excepcionadas as parcelas referentes às pessoas jurídicas investidas que se encontrem em pelo menos uma das seguintes situações:

- ✓ a) estejam situadas em país com o qual o Brasil não mantenha tratado ou ato com cláusula específica para troca de informações para fins tributários;
- ✓ b) estejam localizadas em país ou dependência com tributação favorecida, ou sejam beneficiárias de regime fiscal privilegiado, de que tratam os arts. 24 e 24-A da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, ou estejam submetidas a regime de tributação definido na letra “c” do subitem 3.4;
- ✓ c) sejam controladas, direta ou indiretamente, por pessoa jurídica submetida a tratamento tributário previsto na letra “b” acima; ou
- ✓ d) tenham renda ativa própria inferior a 80% (oitenta por cento) da renda total.

7. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO (“JCP”) APURADOS ENTRE 2008 E 2014

É assegurado que o cálculo dos limites para o pagamento de JCP entre 2008 e 2014 pode ser realizado com base no patrimônio líquido apurado segundo o padrão IFRS, não devendo ser realizado com base na Contabilidade RTT. Por outro lado, caso a pessoa jurídica opte por antecipar o fim do RTT em 2014, ela deverá calcular JCP com base nas novas regras, que restringem as contas que poderão ser utilizadas para o cálculo:

- Capital Social;
- Reservas de Capital;
- Reservas de Lucros;
- Ações em Tesouraria; e
- Prejuízos Acumulados.

8. LUCROS E DIVIDENDOS APURADOS ENTRE 2008 E 2014

Graduandos do Curso de Ciências Contábeis da PUC CONTAGEM.

Os lucros e dividendos apurados entre 1º de janeiro de 2008 e 31 de dezembro de 2013 em valores superiores aos apurados segundo os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2008 (“Contabilidade RTT”) serão isentos do IRPJ e da CSLL. Antes, no texto original da MP, a isenção era condicionada à opção pelo término do RTT em 2014. Ademais, a regra se aplica a dividendos apurados no período, independente da data de distribuição (a MP 627 limitava a regra aos lucros pagos até a data de sua publicação).

9. LUCROS NO EXTERIOR – TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS

O IRPJ e a CSLL agora serão pagos na proporção dos lucros (a MP falava em “resultados”) distribuídos no exterior nos anos subsequentes ao encerramento do período de apuração a que corresponder, até o 8º ano subsequente (e não mais até o 5º ano), observando-se a distribuição mínima de 12,5% (antes, 25%) no 1º ano.

A Medida Provisória criou uma regra de consolidação de lucros no exterior, possibilitando que as pessoas jurídicas apurem os lucros de suas controladas e coligadas de forma consolidada, permitindo-se a compensação de prejuízos de uma empresa com os lucros apurados pelas outras. No entanto, excluem-se dessa consolidação as parcelas referentes às pessoas jurídicas investidas que:

- Estejam situadas em país com qual o Brasil não tenha acordo para troca de informações tributárias. A lei incluiu que essa exceção não se aplica ao lucro de empresa situada nessas jurisdições se a controladora no Brasil disponibilizar a contabilidade societária em meio digital e a documentação suporte da escrituração, na forma e prazo a ser estabelecido pela Receita Federal do Brasil (“RFB”);
- Estejam situadas (ou sejam controladas, direta ou indiretamente por empresas situadas) em Jurisdição com Tributação Favorecida (“JTF”) ou sejam beneficiárias de Regime Fiscal Privilegiado (“RFP”);
- Tenham renda ativa própria inferior a 80% da renda total (nova hipótese incluída pela lei);

- Com relação às instituições financeiras reconhecidas e autorizadas a funcionar no país em que situadas, juros, aplicações financeiras e intermediação financeira passaram a ser consideradas como “renda ativa própria”

As controladoras que detenham investimento em pessoas jurídicas no exterior que realizem atividades de fabricação de bebidas, produtos alimentícios, construção de edifícios e de obras de infraestrutura passarão a apurar um crédito presumido de 9% sobre a renda incidente sobre a parcela positiva computada no lucro real (desde que as investidas não estejam excluídas da consolidação), até o ano-calendário de 2022. O Poder Executivo poderá ampliar o rol de atividades beneficiadas.

Retirou-se a necessidade de a coligada ter “renda ativa própria igual ou superior a 80% da renda total” para que ela seja qualificada como coligada não sujeita à tributação automática dos lucros em 31 de dezembro de cada ano-calendário.

Exclusão da variação cambial com relação ao investimento em controlada, direta ou indireta.

Revogação total das regras de tributação de lucros no exterior em controladas detidas de forma direta por pessoas físicas.

Fim da limitação de cinco anos para a utilização de prejuízos acumulados na consolidação. Porém, a partir de agora, tais prejuízos somente poderão ser utilizados na compensação com lucros futuros se os estoques forem informados na forma e prazo estabelecidos pela RFB.

10. ARRENDAMENTO MERCANTIL

Além da dedutibilidade das despesas pagas ou creditadas por força de contrato de arrendamento mercantil, referentes a bens móveis ou imóveis intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços, o projeto de conversão em lei acrescentou que as despesas financeiras nelas consideradas também serão computadas na determinação do lucro real.

11. PIS e COFINS

O projeto de conversão excluiu do conceito de receita bruta:

- ✓ Os resultados positivos da avaliação de investimento pelo valor do patrimônio líquido e derivado de participações societárias (e não apenas investimentos avaliados pelo custo de aquisição, como previsto na MP);
- ✓ A receita reconhecida pela construção, recuperação, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração, no caso de contratos de concessão de serviços públicos;
- ✓ A receita decorrente da venda de ativo não-circulante (ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível), aumentando a exclusão anteriormente em vigor que somente incluía a venda de ativo imobilizado (PIS) e permanente (COFINS), excluindo intangíveis.

12. PENALIDADES NO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL (“SPED”)

A multa por atraso, antes de 0,025% da receita bruta, passou a ser de 0,25% sobre o lucro líquido antes do IRPJ e da CSLL.

Em caso de omissão ou apresentação incorreta/inexata de valores, a multa de 5% do valor da informação, nunca inferior a R\$ 500,00, passou a ser de 3%, porém o limite foi reduzido para R\$ 100,00.

13. AVALIAÇÃO A VALOR JUSTO

Para fins de avaliação a valor justo de instrumentos financeiros, no caso de operações realizadas em mercados de liquidação futura sujeitos a ajustes de posições, não se considera como hipótese de liquidação ou baixa o pagamento ou recebimento de tais ajustes durante a vigência do contrato.

14. ADOÇÃO INICIAL DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS

Para as operações ocorridas até 31 de dezembro de 2013, para os optantes conforme o art. 75 da Lei nº 12.973/2014, ou até 31 de dezembro de 2014, para os não optantes, permanece a neutralidade tributária estabelecida nos arts. 15 e 16 da Lei no 11.941, de 27 de maio de 2009, e a pessoa jurídica deverá proceder, nos períodos de apuração a partir de janeiro de 2014, para os optantes conforme o art. 75 da Lei nº 12.973/2014, ou a partir de janeiro de 2015, para os não optantes, aos respectivos ajustes nas bases de cálculo do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, observado o disposto nos arts. 66 e 67 da Lei nº 12.973/2014. (art. 64 da Lei nº 12.973/2014).

CONCLUSÃO

O presente trabalho objetivou esclarecer e mostrar a alteração na legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins; revoga o Regime Tributário de Transição - RTT, instituído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009 e os impactos que sofridos diante desse novo regime tributário.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **LEI Nº 12.793 DE 13 DE MAIO DE 2014**. Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins; revoga o Regime Tributário de Transição - RTT, instituído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009; dispõe sobre a tributação da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, com relação ao acréscimo patrimonial decorrente de participação em lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas; altera o Decreto-Lei nº1.598, de 26 de dezembro de 1977 e as Leis nºs 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 4.506, de 30 de novembro de 1964, 7.689, de 15 de dezembro de 1988, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 12.865, de 9 de outubro de 2013, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 9.656, de 3 de junho de 1998, 9.826, de 23 de agosto de 1999, 10.485, de 3 de julho de 2002, 10.893, de 13 de julho de 2004, 11.312, de 27 de junho de 2006, 11.941, de 27 de maio de 2009, 12.249, de 11 de junho de 2010, 12.431, de 24 de junho de 2011, 12.716, de 21 de setembro de 2012, e 12.844, de 19 de julho de 2013 <<http://www4.planalto.gov.br/legislacao/legislacao-1/leis-ordinarias/2014-leis-ordinarias#content>> Acesso em 03 Set. 2016.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE MINAS GERAIS. Pró-Reitoria de Graduação. Sistema de Bibliotecas. **Padrão PUC Minas de normalização**: normas da ABNT para apresentação de trabalhos científicos, teses, dissertações e monografias. Belo Horizonte, 2011. Disponível em: <<http://www.pucminas.br/biblioteca>>. Acesso em: 03 Set. 2016.

MARTINS, Ricardo L. **Tributação da Renda Imobiliária**. Tese (Doutorado em Direito). Faculdade de Direito da USP. São Paulo, 2009. 303p.