

Orientações Consultoria de Segmentos

Adoção Inicial a Lei nº 12.973/2014 –
Contabilização Mantida em Subcontas
Custo Atribuído.

02/04/2015





	0
1 Questão	2
2 Normas Apresentadas pelo Cliente	2
3 Análise da Consultoria	3
3.1 Da Depreciação	3
3.2 Estimativa da vida útil do bem	3
3.3 Uso do Custo Atribuído	4
3.4 Regras de Adoção Inicial da Lei Nº 12.973/2014	6
3.5 Instrução Normativa nº 1700 de 14/03/2017	10
3.6 Mecânica das Apurações do IRPJ e da CSLL – Breve Histórico	13
4 Conclusão	14
5 Informações Complementares	17
6 Referências	17
7 Histórico de alterações	17



1 Questão

Cliente questiona a forma de contabilização do custo atribuído (realização da mais e menos valia) no cenário IFRS do Ativo Imobilizado.

A legislação nº. 12.973/2014 que trata da adoção inicial das regras convergidas as normas internacionais de contabilidade, rege a escrituração contábil destas movimentações, pode-se observar que a escrituração tanto da realização, depreciação e saldo dos imobilizados com custo atribuído devem ser feitas em contas contábeis separadas.

A questão é avaliar se na demonstração contábil da empresa, deve realmente detalhar os valores em subcontas. Argumenta que de acordo com as normas internacionais de contabilidade deve efetuar o controle em subcontas com os respectivos valores de depreciação, valor original e valor da reavaliação sobre o novo valor do custo atribuído, lançadas em contas separadas conforme a Lei nº 12.973/2014.

2 Normas Apresentadas pelo Cliente

O cliente embasa sua solicitação na Lei nº 12.973/2014 que alterou a legislação tributária federal relativa ao IRPJ, a CSLL e as contribuições do Pis/Pasep e da Cofins, a fim de adequá-la as disposições das normas internacionais de contabilidade introduzidas a partir de 2008 pelas Lei nº 11.638/2007 e 11.941/2009.

Cita a Lei 12.973/2014 em manter o controle contábil em subcontas separadas a fim de serem computadas quando da realização, baixa ou liquidação.

Art. 66. Para fins do disposto no art. 64, a diferença positiva, verificada em 31 de dezembro de 2013, para os optantes conforme o art. 75, ou em 31 de dezembro de 2014, para os não optantes, entre o valor de ativo mensurado de acordo com as disposições da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e o valor mensurado pelos métodos e critérios vigentes em 31 de dezembro de 2007, deve ser adicionada na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL em janeiro de 2014, para os optantes conforme o art. 75, ou em janeiro de 2015, para os não optantes, salvo se o contribuinte evidenciar contabilmente essa diferença em subconta vinculada ao ativo, para ser adicionada à medida de sua realização, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa.

Parágrafo único. O disposto no caput aplica-se à diferença negativa do valor de passivo e deve ser adicionada na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL em janeiro de 2014, para os optantes conforme o art. 75, ou em janeiro de 2015, para os não optantes, salvo se o contribuinte evidenciar contabilmente essa diferença em subconta



vinculada ao passivo para ser adicionada à medida da baixa ou liquidação.

Art. 67. *Para fins do disposto no art. 64, a diferença negativa, verificada em 31 de dezembro de 2013, para os optantes conforme o art. 75, ou em 31 de dezembro de 2014, para os não optantes, entre o valor de ativo mensurado de acordo com as disposições da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e o valor mensurado pelos métodos e critérios vigentes em 31 de dezembro de 2007 não poderá ser excluída na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, salvo se o contribuinte evidenciar contabilmente essa diferença em subconta vinculada ao ativo para ser excluída à medida de sua realização, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa.*

Parágrafo único. *O disposto no caput aplica-se à diferença positiva no valor do passivo e não pode ser excluída na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, salvo se o contribuinte evidenciar contabilmente essa diferença em subconta vinculada ao passivo para ser excluída à medida da baixa ou liquidação.*

A indicação da legislação pertinente ao caso é de inteira responsabilidade do Cliente solicitante

3 Análise da Consultoria

Antes de adentrarmos no cerne da questão, convém fazermos alguns esclarecimentos.

3.1 Da Depreciação

Depreciação é o método ou a forma de efetuar a distribuição ou alocação dos custos de bens do ativo que são mantidos para uso nas operações produtivas ou de serviços da empresa. Aplicando-se os princípios contábeis da Competência e da Consistência, as receitas e os custos devem caminhar juntos, assim, os custos desses ativos devem ser distribuídos nos vários períodos para os quais contribuem.

Devido a sua natureza e complexidade, existem vários métodos de depreciação, cujo tratamento contábil ou gerencial depende de decisão da empresa com relação aos objetivos esperados, considerando-se também os aspectos fiscais.

As principais causas da depreciação são: por funcionamento ou obsolescência, por paralisação, por acidente (não segurado), por esgotamento (jazidas minerais, florestais), por término do prazo contratual de exploração (locações).

3.2 Estimativa da vida útil do bem



O custo do bem do ativo deve ser alocado através de um número de períodos estimados pelo motivo de não ser possível determinar com antecedência qual será a vida útil produtiva do mesmo. Caso esta vida útil produtiva não fosse estimada, o custo desse ativo deveria ser debitado totalmente quando da aquisição desse bem, no entanto, isso não é compatível com os princípios contábeis, segundo os quais os custos são consistentes com as receitas.

Com a emissão do Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado, o CPC tratou do valor depreciável e do período de depreciação, estabelecendo, dessa forma, o conceito de valor depreciável e do período de depreciação, estabelecendo, dessa forma, o conceito de valor depreciável e a necessidade de revisão dos critérios utilizados para a determinação da vida útil estimada dos bens do imobilizado como segue:

50. O valor depreciável de um ativo deve ser apropriado de forma sistemática ao longo da sua vida útil estimada.

51. O valor residual e a vida útil de um ativo são revisados pelo menos ao final de cada exercício e, se as expectativas diferirem das estimativas anteriores, a mudança deve ser contabilizada como mudança de estimativa contábil, segundo o Pronunciamento Técnico CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro.

3.3 Uso do Custo Atribuído

De acordo com a Lei societária, reavaliações periódicas dos ativos não são mais permitidas no Brasil. Entretanto, para fins de primeira adoção dos novos CPCs, a interpretação ICPC quando a entidade faz uso, nas suas demonstrações contábeis segundo a prática contábil brasileira, do custo atribuído conforme a Interpretação ICPC 10 - Interpretação sobre a Aplicação Inicial ao Ativo Imobilizado e à Propriedade para Investimento, ela deve utilizar tais valores em seu Balanço Patrimonial de abertura em IFRS para o Ativo Imobilizado e para as propriedades para investimento.

Nesse sentido cabe evidenciarmos um pouco da norma, extraídas do livro Manual de Contabilidade Societária da renomada entidade FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FEA/USP):

13.3.2.1 Um caso todo especial: adoção, pela primeira vez, das normas internacionais e dos CPCs.

De acordo com a Interpretação Técnica ICPC 10, no momento da adoção inicial dos Pronunciamentos Técnicos CPC 27 – Ativo Imobilizado, CPC 37 – Adoção Inicial das Normas Internacionais de Contabilidade e CPC 43 – Adoção Inicial dos Pronunciamentos Técnicos CPC 15 a 40, a entidade pode detectar itens do ativo imobilizado ainda em operação, capazes de proporcionar geração de fluxos de caixa futuros, que estejam reconhecidos no balanço por valor consideravelmente inferior ou superior ao seu valor justo.

Nesses casos, entende-se que a prática mais adequada a ser adotada é empregar o valor justo como custo atribuído (deemed cost) para ajustar os saldos iniciais possivelmente subavaliados ou superavaliados.

Destaca-se que essa opção de mensuração subsequente pode ser empregada apenas quando da adoção inicial do



Pronunciamento Técnico CPC 27, não sendo considerado como prática de reavaliação, mas sim como ajuste dos saldos iniciais.

Os efeitos desses ajustes nos saldos iniciais dos itens do ativo imobilizado, tanto positivos como negativos, devem ser contabilizados tendo como contrapartida a conta Ajustes de Avaliação Patrimonial, no patrimônio líquido. Além disso, a depender do regime de tributação da entidade, deve-se reconhecer os tributos diferidos. Destaca-se mais uma vez que o emprego do valor justo como custo atribuído aos bens ou conjuntos de bens do ativo imobilizado no momento da adoção inicial do CPC 27 não resulta na mudança da prática contábil do custo histórico como base de valor. Uma possível perda futura por valor não recuperável deve ser reconhecida no resultado do período para esses ativos que tiveram ajustes lançados na conta Ajustes de Avaliação Patrimonial.

É de se lembrar também que, na adoção inicial (efetuada pela grande maioria das empresas em 2010, com data base de janeiro de 2009) deve ser feita, dentro dessa análise do valor justo do imobilizado, a verificação de qual o significado da depreciação acumulada existente nessa data, a vida útil remanescente e a consideração com relação ao valor residual de cada ativo.

Pode ocorrer inclusive de o saldo líquido do ativo imobilizado estar até representando aproximadamente o seu valor justo nessa data, mas de ele estar sendo depreciado com base numa vida nada próxima da sua vida útil econômica esperada. Nesse caso, não há o que se ajustar no valor do imobilizado na transição, mas as taxas de depreciação precisam, a partir desse momento, ser ajustadas, porque a continuar como está em pouco tempo haverá um descolamento do que deveria estar e do que aparecerá contabilizado para esse imobilizado. Mas é uma situação rara, concorda-se.

O mais comum deve ser a situação de a empresa haver registrado sua depreciação até essa data com base na vida útil dada como limite mínimo fiscalmente falando, e no pressuposto de valor residual nulo. Com isso, podem os ativos estar muito abaixo de seu valor justo (imóveis é um caso típico), ou muito acima (no caso de determinados conjuntos de computadores). É totalmente necessário que se efetue o ajuste desse imobilizado ao seu valor justo, fazendo com que esses valores líquidos contábeis sejam substituídos pelo custo atribuído (deemed cost), com base no valor justo e que se comecem novas depreciações com a vida útil econômica remanescente e com a consideração do valor residual esperado.

Para fins fiscais pode-se, no RTT, continuar com as taxas de depreciação que vinham sendo registradas.

Essa oportunidade (obrigação moral aliás) de ajustar os ativos imobilizados (e as propriedades para investimento



também) aos seus valores justos e começar vida nova com taxas de depreciação mais representativas da realidade econômica é única: na transição para as novas normas do CPC representativas das normas internacionais de contabilidade.

Lembrando que as práticas contábeis adotadas no Brasil pela NBC TG 37 - Adoção Inicial das Normas Internacionais de Contabilidade - não admitem o uso de custo atribuído para ativos intangíveis, investimentos em controladas, controladas em conjunto, coligadas ou outros ativos que não o ativo imobilizado e propriedade para investimento.

3.4 Regras de Adoção Inicial da Lei Nº 12.973/2014

As operações ocorridas até 31.12.2013, para as pessoas jurídicas optantes pela adoção, a partir de 1º.01.2014, das disposições contidas nos arts. 1º e 2º e 4º a 70 da Lei nº 12.973/2014, ou até 31.12.2014 para as não optantes, permanece a neutralidade tributária estabelecida no RTT – Regime Tributário de Transição; e a pessoa jurídica deverá proceder, nos períodos de apuração a partir de 1º.01.2014, para os optantes, ou a partir de 1º.01.2015 para os não optantes, aos respectivos ajustes nas bases de cálculo do IRPJ, da CSL, da contribuição para o PIS-Pasep e da Cofins, em observância aos seguintes critérios:

- a) a diferença positiva, verificada em 31.12.2013, para os optantes do novo regime fiscal, ou em 31.12.2014 para os não optantes, entre o valor de ativo mensurado de acordo com as disposições da Lei nº 6.404/1976, e o valor mensurado pelos métodos e critérios vigentes em 31.12.2007, deve ser adicionada na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSL em janeiro de 2014, para os optantes, ou em janeiro de 2015 para os não optantes;
- b) a diferença negativa, verificada em 31.12.2013, para as pessoas jurídicas optantes, ou em 31.12.2014 para as não optantes, entre o valor de ativo mensurado de acordo com as disposições da Lei nº 6.404/1976, e o valor mensurado pelos métodos e critérios vigentes em 31.12.2007, não poderá ser excluída na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSL.

Prevê que as diferenças positivas e/ou negativas verificadas na data de adoção inicial entre o valor do Ativo/Passivo na contabilidade Societária e o FCONT (RTT), serão computadas na determinação do lucro real na data da adoção inicial, salvo se contribuinte evidenciar contabilmente tais diferenças em subcontas vinculadas para serem computadas quando da realização.

Desta forma para não ocorrência do ajuste da diferença positivas ou negativas em único lançamento nas bases de cálculos do IRPJ e da CSL, o contribuinte deverá observar os requisitos:

a) na letra "a":

a.1) não se aplicam se a pessoa jurídica evidenciar contabilmente essa diferença em subconta vinculada ao ativo, para ser adicionada à medida de sua realização, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa;

a.2) aplica-se à diferença negativa do valor de passivo e deve ser adicionada na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSL em janeiro/2014, para os optantes, ou em janeiro/2015 para os não optantes, salvo se a pessoa jurídica evidenciar contabilmente essa diferença em subconta vinculada ao passivo para ser adicionada à medida da baixa ou liquidação;

b) na letra "b":

b.1) não se aplicam se a pessoa jurídica evidenciar contabilmente essa diferença em subconta vinculada ao ativo para ser excluída à medida de sua realização, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa;



b.2) aplica-se à diferença positiva no valor do passivo e não pode ser excluída na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSL, salvo se a pessoa jurídica evidenciar contabilmente essa diferença em subconta vinculada ao passivo para ser excluída à medida da baixa ou liquidação.

Conforme item 21 da Interpretação técnica ICPC 10 que trata da avaliação inicial quando diz respeito ao ativo imobilizado, a administração pode identificar bens de valores relevantes ainda em operação, revisando a estimativa de vida útil e apresentando o valor contábil substancialmente inferior ou superior ao seu valor justo. Após essa avaliação a administração deverá se assegurar que o avaliador indique a vida útil remanescente e o valor residual previsto a fim de estabelecer o valor depreciável e a nova taxa de depreciação na data de transição.

De acordo com os itens 31 e 32 da “Interpretação Técnica ICPC 10” que trata das “Revisões periódicas das vidas úteis” a administração deverá observar:

31. Dada a necessidade de revisão das vidas úteis e do valor residual, no mínimo a cada exercício, a administração deve manter e aprovar análise documentada que evidencie a necessidade ou não de alteração das expectativas anteriores (oriundas de fatos econômicos, mudanças de negócios ou tecnológicas, ou a forma de utilização do bem, etc.), a fim de solicitar ou não novas avaliações, com regularidade tal que as estimativas de vida útil e valor residual permaneçam válidas em todos os exercícios.

32. Esse procedimento, para todas as entidades, adotantes ou não do custo atribuído, deve observar, primordialmente, o aspecto da oportunidade das avaliações, com ICPC_10 monitoramento da vida útil e do valor residual dos ativos, de forma a permitir a necessária alteração do plano de depreciação na hipótese em que o contexto econômico onde a entidade opera sofra alterações relevantes que afetem o nível de utilização dos ativos, mudança na curva esperada de obsolescência e outros fatores.

Do Valor Justo:

A Lei nº 12.973/2014 regula os impactos fiscais aplicáveis a receitas e despesas decorrentes do reconhecimento de ajustes positivos e negativos do valor justo de ativos e passivos. De acordo com a referida norma, esses ajustes são reconhecidos à medida da realização de referidos ativos ou passivos.

Ganho:

O ganho decorrente de avaliação de ativo ou passivo a valor justo não será tributado se o respectivo aumento no valor do ativo ou a redução no valor do passivo for contabilizado em subconta específica vinculado ao ativo ou passivo.

O ganho será tributado à medida que o ativo for realizado (mediante alienação ou baixa, depreciação, amortização ou exaustão) ou o passivo for baixado ou liquidado. Se o valor realizado for não dedutível, o ganho não será tributado, inclusive se realizado mediante alienação, baixa, depreciação, amortização ou exaustão.

O ganho não evidenciado destacadamente em subconta distinta será tributado, e o seu valor não poderá reduzir eventual prejuízo fiscal no período. Nesse caso, o ganho deve ser considerado em período de apuração seguinte em que exista lucro real antes do cálculo do referido ganho.

Os ganhos no reconhecimento inicial de ativos avaliados a valor justo decorrentes de transações com terceiros, tais como doações, por exemplo, são tributados.



Exemplo:

Em função da mudança da prática contábil brasileira para a plena aderência ao processo de convergência das práticas contábeis brasileiras às normas internacionais de contabilidade, na adoção inicial da NBC TG 27 – Ativo Imobilizado, a pessoa jurídica optou por ajustar os saldos iniciais à semelhança do que é permitido pelas normas internacionais de contabilidade, com a utilização do conceito de custo atribuído (deemed cost), conforme enuncia a Interpretação Técnica (ITG) 10 – Interpretação sobre Aplicação Inicial do Ativo Imobilizado e a Propriedade para Investimento, aprovado pela Resolução CFC nº 1.263/2009.

Partindo desse pressuposto, a pessoa jurídica fez a avaliação a valor justo de um terreno de sua propriedade registrado no ativo imobilizado.

Dados:

- Valor Justo do Ativo.....: R\$ 500.000,00
- Valor Contábil.....: R\$ 200.000,00
- Ganho decorrente do ajuste a valor justo.: R\$ 300.000,00

Registro contábil:

- 1) Pelo registro do ganho no valor do Ativo:

Contas Contábeis	Débito – R\$	Crédito – R\$
Ajuste a valor justo de terrenos (ANC – Imobilizado)	300.000,00	
Ajuste de avaliação patrimonial (Patrimônio Líquido)		300.000,00

- 2) Pelo registro dos tributos incidentes sobre o ganho:

Contas Contábeis	Débito – R\$	Crédito – R\$
Tributos s/ganhos de ajustes a valor justo de terrenos (Redutora do Patrimônio Líquido)	102.000,00	
IRPJ s/ ganhos de ajustes a valor justo de terrenos diferido (PNC)		75.000,00
CSLL s/ ganhos de ajustes a valor justo de terrenos diferidos (PNC)		27.000,00

Nota: Controlar o valor do ganho na Parte B do Lalur e oferecer à tributação à medida que o ativo for realizado, inclusive mediante alienação ou baixa, depreciação, amortização ou exaustão.

Os ajustes na Escrituração Contábil Fiscal (ECF) conforme controle serão realizados no Bloco M305: Conta da Parte B do e-Lalur.

Representação gráfica do patrimônio:

ATIVO NÃO CIRCULANTE	
IMOBILIZADO	
Terrenos.....	R\$ 200.000,00
Ajuste a valor justo de terrenos.....	R\$ 300.000,00
.....	R\$ 500.000,00

Perda:



O valor da perda decorrente de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo somente poderá ser dedutível na determinação do lucro real à medida que o ativo for realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, ou quando o passivo for liquidado ou baixado.

Para ser dedutível, o valor da perda precisa ser individualizado na contabilidade. Se não houver o destaque em subcontas distintas da respectiva redução no valor do ativo ou do aumento do valor do passivo em subcontas distintas, o valor da perda é dedutível na determinação do lucro real.

O valor da perda será realizado e computado na determinação do lucro real da seguinte forma:

- a) à medida que o ativo for realizado, mediante alienação ou baixa, depreciação, amortização ou exaustão; ou
- b) tratando-se de passivo, quando este for liquidado ou baixado.

Se o valor realizado for não dedutível, a perda também será não dedutível, inclusive se realizada mediante alienação ou baixa, depreciação, amortização ou exaustão.

Exemplo:

Empresa possui um armazém registrado na conta de Propriedade para investimentos, subconta de Edifícios. Sua intenção é para valorização do capital, não pretende utilizá-lo em sua atividade nem vendê-lo no curso ordinário do negócio.

Um perito avaliou o imóvel em R\$ 2.000.000,00, enquanto que, na escrituração contábil da entidade, está registrado por R\$ 3.000.000,00, havendo, portanto, uma perda de R\$ 1.000.000,00 a ser considerada.

Registro contábil:

- 1) Pelo registro da Perda:

Contas Contábeis	Débito – R\$	Crédito – R\$
Perdas prováveis em investimentos – Edifícios (Conta de Resultado)	1.000.000,00	
Perdas estimadas em investimentos avaliados a valor justo - Edifícios (Redutora do ANC - Investimentos)		1.000.000,00

- 2) Provisão dos tributos sobre a perda:

Como o valor justo é menor do que o custo, nenhum ajuste equivalente foi efetuado para fins fiscais. (Item 8 da NBC TG 32 – Tributos sobre o lucro, aprovado pela Resolução CFC nº 1.189/2009).

- 3) Ajuste fiscal no Lalur:

O valor da perda registrado no período como despesa operacional (resultado) deve ser adicionado na Parte A e controlado na Parte B do livro para futura exclusão.

No período de alienação ou baixa do ativo, o valor da perda deve ser realizado. Nesse momento, deverá ser computado na determinação do lucro real.

Na ECF – Escrituração Contábil Fiscal esses ajustes serão realizados nos Registros M300, M305, M310 para o IRPJ e para CSLL nos Registro M350, M355, M360.

Representação gráfica do patrimônio:



ATIVO NÃO CIRCULANTE	
INVESTIMENTOS	
Investimentos avaliados a valor justo – Edifícios (ANC - Investimentos.....	R\$ 3.000.000,00
Perdas estimadas em investimentos avaliados a valor justo – Edifícios (Redutora do ANC - Investimentos.....	R\$ 2.000.000,00
.....	R\$ 1.000.000,00

Na hipótese de não ser evidenciada, por meio de subconta a perda será considerada como não dedutível. Para serem consideradas dedutíveis, as perdas decorrentes de avaliação a valor justo de ativo ou passivo devem ser evidenciadas na contabilidade.

Por meio da Instrução Normativa RFB nº 1.515 de 24/11/2014 foram disciplinadas as regras da Lei nº 12.973/2014.

Assim, temos a disposição no artigo 175º da Instrução Normativa de que os ajustes, sejam positivos ou negativos, verificado entre a contabilidade societária e o FCONT (contabilidade fiscal) deverão ser controlados por meio de subcontas, quando da adoção inicial.

A pessoa jurídica tributada com base no lucro real deverá elaborar demonstrativo das diferenças verificadas na data da adoção inicial entre os elementos do ativo, do passivo e do patrimônio líquido constantes na contabilidade societária e no Fcont. Para cada conta de último nível que apresente diferença, a pessoa jurídica deverá informar:

I - o código da conta;

II - a descrição da conta;

III - o saldo da conta na ECD;

IV - o saldo da conta no FCONT;

V - o valor da diferença de saldos;

VI - no caso de elemento do ativo ou do passivo, se a diferença:

a) é controlada por subconta;

b) é controlada por subconta, mas na forma prevista nos §§ 3º e 4º do art. 11;

c) não é controlada por subconta, mas é controlada na forma prevista no § 5º do art. 11; ou

d) não é controlada por subconta porque não haverá ajustes decorrentes das diferenças na forma prevista nos arts. 163 a 168, tais como nas participações em coligadas e controladas de que trata o art. 173 e nos contratos de concessão de serviços públicos de que trata o art. 174;

VII - o código da subconta, nas hipóteses das alíneas "a" e "b" do inciso VI; e

VIII - a descrição da subconta.

§ 2º O demonstrativo de que trata o caput será informado no Lalur.

Base legal: (Art. 175 da IN 1.515/2014).

Portando, se a pessoa jurídica, quando da adoção inicial não quiser efetuar o controle em subcontas, deverá oferecer as diferenças positiva ou negativa a tributação na determinação do Lucro Real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre lucro líquido.

3.5 Instrução Normativa nº 1700 de 14/03/2017



A Instrução Normativa nº 1.700/2017, que revogou a IN 1.515/2014 que veio a substituir antiga IN nº 1.493/14 e, trazendo alterações pela Lei nº 12.973/14 que regula as "novas regras" fiscais introduzidas pela referida lei, têm como objetivo a adequação da legislação tributária a legislação societária e às normas contábeis e, assim, extinguir o RTT e estabelecer uma nova forma de apuração da base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídicas e da Contribuição Social sobre o Lucro, a partir de ajustes que devem ser feitos em livro fiscal, entre outras regras.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) por meio da publicação IN RFB nº 1.700/2017, dispõe sobre a determinação e o pagamento do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas e disciplina o tratamento tributário da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no que se refere às alterações introduzidas pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014.

Na prática, isso significa dizer que as diferenças provenientes da aplicação das "novas normas" contábeis em relação às normas aplicáveis até 2007, para não causarem reflexos fiscais, deverão ser passíveis de rastreamento na contabilidade. Em outras palavras, passa a ser necessária a evidenciação de tais ajustes na contabilidade. Isso, naturalmente, somente é possível com a inclusão de tais contas no plano de contas da empresa e para que os valores não sejam tributados de imediato, há a necessidade da Pessoa Jurídica evidenciar os fatos em cada uma das subcontas específicas.

As subcontas serão analíticas e registrarão os lançamentos contábeis das diferenças em último nível de acordo com o artigo 300 da IN 1700.

Art. 300. As subcontas de que tratam os arts. 294 a 299 serão analíticas e registrarão os lançamentos contábeis das diferenças em último nível.

§ 1º A soma do saldo da subconta com o saldo da conta do ativo ou passivo a que a subconta está vinculada resultará no valor do ativo ou passivo mensurado de acordo com as disposições da Lei nº 6.404, de 1976.

§ 2º No caso de ativos ou passivos representados por mais de 1 (uma) conta, tais como bens depreciables, o controle das diferenças deverá ser feito com a utilização de 1 (uma) subconta para cada conta.

§ 3º No caso de ativo ou passivo reconhecido na data da adoção inicial na contabilidade societária, mas não reconhecido no FCONT, a subconta poderá ser a própria conta representativa do ativo ou passivo que já evidencia a diferença.

§ 4º No caso de ativo ou passivo representado por mais de 1 (uma) conta, caso 1 (uma) dessas contas conste na data da adoção inicial na contabilidade societária, mas não conste no FCONT, tal como perda estimada por redução ao valor recuperável de ativo, a subconta poderá ser a própria conta que já evidencia a diferença.

§ 5º No caso de ativo ou passivo não reconhecido na data da adoção inicial na contabilidade societária, mas reconhecido no FCONT, a diferença deverá ser controlada na parte B do e-Lalur e do e-Lacs.

§ 6º No caso de conta que se refira a grupo de ativos ou passivos, de acordo com a natureza destes, a subconta poderá se referir ao mesmo grupo de ativos ou passivos, desde que a pessoa jurídica mantenha livro Razão auxiliar que demonstre o detalhamento individualizado por ativo ou passivo.



§ 7º O controle por meio de subcontas de que trata este Título dispensa o controle dos mesmos valores na parte B do e-Lalur e do e-Lacs.

§ 8º Cada subconta deve se referir a apenas 1 (uma) única conta de ativo ou passivo, e cada conta de ativo ou passivo referir-se-á a apenas 1 (uma) subconta.

§ 9º O conjunto de contas formado pela conta analítica do ativo ou passivo e as subcontas correlatas receberá identificação única, que não poderá ser alterada até o encerramento contábil das subcontas.

§ 10. A Cofis editará normas complementares a este artigo, estabelecendo:

I - a forma de apresentação do livro Razão auxiliar de que trata o § 6º; e

II - como será feito o vínculo da subconta com o ativo ou passivo a que se refere.

§ 11. O disposto nos §§ 1º, 2º, 3º e 4º não se aplica na hipótese de o contribuinte adotar o controle por subcontas na forma prevista nos:

I - §§ 6º e 7º do art. 295;

II - §§ 4º e 5º do art. 296;

III - §§ 6º e 7º do art. 298; e

IV - §§ 4º e 5º do art. 299.

A opção pela atribuição de novo custo (deemed cost), incluindo a vedação de revisão da opção em períodos subsequentes ao da adoção inicial, e todos os demais procedimentos pertinentes contidos no ICPC 10 para os ativos imobilizados se aplicam igualmente às Propriedades para Investimento, quando a entidade optar pela adoção do método de custo (Resolução do CPC nº 1.263/2009, ICPC 10).

Como já evidenciado, incentiva-se que seja adotado, como "Custo Atribuído" o valor justo, sendo essa opção aplicável apenas e "tão somente na adoção inicial", não sendo admitida revisão da opção em períodos subsequentes ao da adoção inicial.

Esse procedimento acima não significa a adoção da reavaliação de bens.

Ao adotar esse critério, a administração deverá indicar ou assegurar que o avaliador indique a vida útil remanescente e o valor residual previsto a fim de estabelecer o valor depreciável e a nova taxa depreciação da data de transição. Lembrando que o Conselho Federal de Contabilidade não admite o uso de custo atribuído para ativos intangíveis, investimentos em controladas, controladas em conjunto, coligas ou outros ativos que não os ativos imobilizadas e propriedade para investimentos conforme a Resolução CFC nº 1.253/2009, item 31.

Depois da publicação do artigo 40 da Lei nº 12.973/2014, a partir 01.01.2015, a legislação fiscal admite que o contribuinte possa computar a taxa/quota de depreciação efetivamente adequada às condições dos seus bens, desde que faça a prova dessa adequação, quando adotar taxa diferente da fiscal.

Nesse sentido, quando a taxa de depreciação "contábil" for maior que a "fiscal", entende-se que não haverá ajuste fiscal, vez que a nova lei não trouxe tratamento específico para essa situação.

A nova Lei também passou a permitir que, caso a quota de depreciação registrada na contabilidade do contribuinte seja menor do que aquela calculada pelo Fisco Federal, a diferença poderá ser excluída do lucro líquido na apuração do lucro real. Vale lembrar que a partir do período de apuração em que o montante acumulado das quotas depreciação do "contábil" + "fiscal" alcançar 100%, o valor da depreciação, registrado na escrituração comercial, deverá ser adicionado ao lucro líquido para efeito de determinação do lucro real.



3.6 Mecânica das Apurações do IRPJ e da CSLL – Breve Histórico

A contabilidade brasileira sofreu inúmeras modificações a partir do início de 2008. A Lei nº 6.404/1976, parâmetro básico para a contabilidade no Brasil, no processo de aproximar os registros contábeis brasileiros às regras definidas na contabilidade internacional, foi profundamente modificada pela Lei nº 11.638/2007, e pela Lei nº 11.941/2009.

No tocante ao RTT – Regime Tributário de Transição, observa-se que foi opcional para os anos de 2008 e 2009, e passou a ser obrigatório desde 2010, enquanto não definidas as normas que disciplinem os efeitos tributários decorrentes das alterações dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos na Lei nº 6.404/1976, pela Lei nº 11.638/2007, e pela Lei nº 11.941/2009.

A RFB estabeleceu a maneira de neutralizar esses efeitos através da edição da Instrução Normativa RFB nº 949/2009, a qual determina que as alterações introduzidas pela Lei nº 11.638/2007, e pelos arts. 37 e 38 da Lei nº 11.941/2009, que modifiquem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na escrituração contábil, para apuração do lucro líquido do exercício definido no art. 191 da Lei nº 6.404/1976, não terão efeitos para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro (CSL) da pessoa jurídica sujeita ao RTT, devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31.12.2007.

Então até a edição da Lei nº 11.941/2009 (instituidora do RTT), tínhamos a seguinte situação para fins de apuração do IRPJ e da CSLL:

Lucro contábil (padrão 2007)
(+/-) Ajustes no Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur)
(=) Lucro tributável

Com a edição da Lei nº 11.941/2009, a legislação comercial passou a observar as normas internacionais de contabilidade. No entanto, o aparato fiscal não era adequado para recepcionar as alterações. Foi nesse momento que surgiu a necessidade da criação do RTT até que o Fisco alinhasse a legislação fiscal com as novas normas contábeis. Desse modo, a partir da edição da Lei nº 11.941/2009, passamos a ter uma situação especial para fins de apuração do lucro tributável. A situação estava assim estruturada:

Lucro contábil (padrão IFRS)
(+/-) Ajustes RTT/Fcont
(=) Lucro contábil (padrão 2007)
(+/-) Ajustes no Lalur
(=) Lucro tributável.



Como se observa, o RTT teve (assim como tem para os não optantes em 2014) como principal função trazer a contabilidade das empresas para o padrão 2007 - o padrão que a legislação fiscal "entendia" e aceitava.

Agora, com a edição da Lei nº 12.973/2014, a legislação fiscal passou a acompanhar a legislação comercial, ou seja, passou a admitir, formalmente, a existência e aplicação das normas internacionais. Desse modo, a partir da edição da referida lei, os "ajustes RTT/FCont" passam a ser desnecessários na apuração do lucro tributável para os optantes pelas novas normas a partir de 2014. Deste modo, a partir de 2014 para os optantes e, a partir de 2015, para todas as empresas, passamos a ter a seguinte configuração na apuração do lucro tributável:

Lucro contábil (padrão IFRS)
(+/-) Ajustes na ECF – Escrituração Contábil Fiscal
(=) Lucro tributável

Como podemos observar, a partir da edição da Lei nº 12.973/2014, a legislação fiscal passou a "aceitar" e "entender" a nova contabilidade (padrão IFRS).

Dessa forma, a partir do ano-calendário 2014 (exercício 2015) todas as pessoas jurídicas, inclusive imunes e isentas, quer sejam tributadas pelo lucro real, lucro arbitrado ou lucro presumido devem entregar a ECF advindo da Instrução Normativa RFB nº 2013 que criou a Escrituração Contábil Fiscal.

Na ECF haverá os ajustes com o preenchimento e controle, por meio de validações, das partes A e B do Livro Eletrônico de Apuração do Lucro Real (e-Lalur) e do Livro Eletrônico de Apuração da Base de Cálculo da CSL (e-Lacs), para as empresas tributadas pelo lucro real. Todos os saldos informados nesses livros também serão controlados e, no caso da parte B, haverá o "batimento" de saldos de um ano para outro.

Entretanto, a obrigatoriedade da entrega da ECF não se aplica as pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional, órgãos públicos, às autarquias e às fundações públicas e inativas.

4 Conclusão

Relativamente aos saldos do RTT – Regime Tributária de Transição, vimos anteriormente que a adoção das regras da Lei nº 12.973/2014 pode, por opção, ser aplicada já em 2014 e, obrigatoriamente, a partir de 2015.

Diante dessa situação, haverá diferenças positivas e negativas em relação às contas do ativo e do passivo provenientes da aplicação das "novas regras" contábeis, tais como ajuste a valor presente, ajuste a valor justo etc.

Conforme o art. 66 da Lei nº 12.973/2014, a diferença positiva da entre o valor de ativo e a diferença negativa no valor do passivo mensurado de acordo com as disposições da Lei nº 6.404/1976, e o valor mensurado pelos métodos e critérios vigentes em 31 de dezembro de 2007, deve ser adicionada na determinação do lucro real e da base de cálculo



da CSL, salvo se o contribuinte evidenciar contabilmente essa diferença em subconta vinculada ao ativo, para ser adicionada à medida de sua realização, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa.

Já o art. 66 da Lei nº 12.973/2014, define que a diferença negativa entre o valor de ativo e a diferença positiva no valor do passivo mensurado de acordo com as disposições da Lei nº 6.404/1976, e o valor mensurado pelos métodos e critérios vigentes em 31 de dezembro de 2007, não poderá ser excluída na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSL, salvo se o contribuinte evidenciar contabilmente essa diferença em subconta vinculada ao ativo para ser excluída à medida de sua realização, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa.

Na prática, isso significa dizer que as diferenças provenientes da aplicação das "novas normas" contábeis em relação àquelas aplicáveis até 2007, para não causarem reflexos fiscais, deverão ser passíveis de rastreamento na contabilidade, criando o controle em subcontas separadas, fazendo sentido a solicitação do cliente em controlar os ativos imobilizados e a realização em contas distintas.

Fazendo um comparativo entre a extinta DIPJ e a ECF, a principal diferença é a rastreabilidade que a ECF introduziu a partir dos fatos do ano calendário 2014 com a prestação de contas através da entrega até setembro a SRFB. Essa rastreabilidade se refere à apuração do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, que eram informadas até então na DIPJ. Com a ECF, as informações de adição e exclusão serão cruzadas com as informações do SPED Contábil, ou seja, a ECF faz uma espécie de monitoramento dessas informações, fato que não existia até agora de forma tão complexa, o que possibilitará a identificação de cada adição e exclusão dentro do SPED.

Importante destacar, cabe a cada empresa avaliar o cenário tributário, e preparar adequação à ECF, fazendo a lição de casa com o mapeamento e revisão dos critérios trazidos pelas regras contábeis internacionais de contabilidade.

Alguns pontos de atenção para as empresas durante a transição:

- ✓ Mapeamento do cenário das empresas versus pré-requisitos da nova Escrituração;
- ✓ Revisão dos conceitos e critérios do plano de contas, centros de custos versus procedimentos contábeis e fiscais;
- ✓ Definir relacionamento entre o plano de contas da empresa e centro de custo versus plano de contas referencial do Fisco definido pela Cofis, por meio de Ato Declaratório Executivo (ADE);
- ✓ Identificar lançamentos com códigos próprios do governo e seus eventuais processos judiciais e administrativos vinculados aos lançamentos;
- ✓ Detalhamento dos ajustes do lucro líquido na apuração do Lucro Real, mediante tabela de adições e exclusões definida pela Cofis, por meio de Ato Declaratório Executivo;
- ✓ Para os registros, lançamentos e ajustes que forem necessários para a observância de preceitos da lei tributária relativos à determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, quando não devam, por sua natureza exclusivamente fiscal, constar da escrituração comercial, ou sejam diferentes dos lançamentos dessa escrituração;
- ✓ Mapear fichas da DIPJ geradas atualmente versus impacto da ECF;
- ✓ Identificar eventuais riscos para ajustes de sistemas e processos;
- ✓ Implementar solução convergente com as demais pilares e obrigações em busca do *compliance* ;
- ✓ Auditar previamente o conteúdo das informações para envio ao Fisco.

Há que ser revisado cada critério em relação aos impactos aos Ajustes a Valor Presente e a Valor Justo, como sabemos existem vários CPC's (Comitê de Pronunciamentos Técnicos Contábeis) que influenciam na análise como destacamos alguns:

CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos;

CPC 04 – Ativo Intangível – Despesas pré-operacionais são tratadas como despesas não dedutíveis no período de apuração em incorridas as despesas na apuração do IRPJ e da CSLL;



CPC 06 – Operações de Arrendamento Mercantil;
CPC 12 – Ajuste a Valor Presente – como o tratamento contábil em relação a Receitas e Despesas;
CPC 28 – Propriedade para Investimento – como ganho decorrente de avaliação de ativo.

Conforme consta no Manual de Orientação do Leiaute da ECD, há três tipos de leiautes:

Leiaute 1 - Seção 3.1 do Manual - utilizado para escriturações até o ano-calendário 2012.
Leiaute 2 - Seção 3.2 do Manual - utilizado para escriturações do ano-calendário 2013.
Leiaute 3 - Seção 3.3 do Manual - utilizado para escriturações do ano-calendário 2014 em diante.

Portanto, para o ano-calendário 2014, deve ser observado o leiaute 3, disponível na Seção 3.3 do Manual de Orientação do Leiaute da ECD.

O próprio manual evidencia o rastreamento através da criação e o controle por subcontas conforme consta a partir da Página 253 do manual de orientação da ECD:

Anexo ao Ato Declaratório Executivo Cofis nº 17/2015		Manual de Orientação do Leiaute da ECD Atualização: Março de 2015	
Tabela – Natureza da Subconta			
NUM	DESCRIÇÃO	FUNDAMENTO LEGAL	CONTA PRINCIPAL
2	SUBCONTA TBU - CONTROLADA DIRETA NO EXTERIOR	Art. 76, Lei 12.973/14	PARTICIPAÇÃO CONTROLADA NO EXTERIOR
3	SUBCONTA TBU - CONTROLADA INDIRETA NO EXTERIOR	Art. 76, Lei 12.973/14	PARTICIPAÇÃO CONTROLADA NO EXTERIOR
10	SUBCONTA GOODWILL	Art. 20, Inc. III, DL 1.598/77	PARTICIPAÇÃO SOCIETARIA
11	SUBCONTA MAIS VALIA	Art. 20, Inc. II, DL 1.598/77	PARTICIPAÇÃO SOCIETARIA
12	SUBCONTA MENOS VALIA	Art. 20, Inc. II, DL 1.598/77	PARTICIPAÇÃO SOCIETARIA
60	SUBCONTA AVJ REFLEXO	Arts. 24A e 24B, DL 1.598/77	PARTICIPAÇÃO SOCIETARIA
65	SUBCONTA AVJ SUBSCRIÇÃO DE CAPITAL	Arts. 17 e 18, Lei 12.973/14	PARTICIPAÇÃO SOCIETARIA
70	SUBCONTA AVJ - VINCULADA ATIVO/PASSIVO	Arts 13 e 14, Lei 12.973/14	ATIVO OU PASSIVO
71	SUBCONTA AVJ - DEPRECIACÃO ACUMULADA	Arts 13, §1º, e 14, Lei 12.973/14	DEPRECIACÃO ACUMULADA
72	SUBCONTA AVJ - AMORTIZACÃO ACUMULADA	Arts 13, §1º, e 14, Lei 12.973/14	AMORTIZACÃO ACUMULADA

"O conteúdo deste documento não acarreta a assunção de nenhuma obrigação da Totvs perante o Cliente solicitante e/ou terceiros que porventura tiverem acesso ao material, tampouco representa a interpretação ou recomendação da TOTVS sobre qualquer lei ou norma. O intuito da Totvs é auxiliar o cliente na correta utilização do software no que diz respeito à aderência à legislação objeto da análise. Assim sendo, é de TOTAL RESPONSABILIDADE do Cliente solicitante, a correta interpretação e aplicação da legislação em vigor para a utilização do software contratado, incluindo, mas não se limitando a todas as obrigações tributárias principais e acessórias".



5 Informações Complementares

Na visão dos processos junto ao ERP, sugerimos o controle em subcontas separadas afim de que o cliente possa optar pelos ajustes dos saldos relativos adoção da Lei nº 12.973/2014, de modo em que for realizada o reconhecimento da depreciação e saldo dos imobilizados com custo atribuído a serem evidenciadas em contas contábeis separadas.

6 Referências

- https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3000.htm
- <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/MPs/2013/mp627.htm>
- http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm
- http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm
- http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9249.htm
- <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=56316>
- <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=56355>
- http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/317_CPC%2027%20Sum%C3%A1rio.pdf
- http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/316_CPC_27_rev%2003.pdf
- <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Interpretacoes/Interpretacao?Id=19>
- <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=62635>
- <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=58604>
- <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=81268#1706802>
- <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=16111>
- http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Decreto/D9580.htm#art4

7 Histórico de alterações

ID	Data	Versão	Descrição	Chamado/ Ticket
AM	14/11/2014	1.00	Adoção Inicial a Lei nº 12.973/2014 – contabilização mantida em subcontas custo atribuído	TQUGK5



AM	24/11/2014	2.00	Adoção Inicial a Lei nº 12.973/2014 – contabilização mantida em subcontas	TRCBM4
AM	02/04/2015	3.00	Adoção Inicial a Lei nº 12.973/2014 – contabilização mantida em subcontas	TRWTXB
DOU	07/07/2020	4.00	Adoção Inicial a Lei nº 12.973/2014 – contabilização mantida em subcontas	9040420