

V CONGRESSO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

Em Busca da Neutralidade Tributária do Novo Padrão Contábil após a Lei nº 12.973/14

Sergio André Rocha (UERJ)



As Cinco “Situações” da Lei nº 12.973/14

- **Situação 1:** Estabelece a neutralidade tributária das mudanças decorrentes da adoção dos IFRS.
 - Avaliação a Valor Justo
 - Ajuste a Valor Presente
 - Teste de Recuperabilidade (“Impairment”)
- **Situação 2:** Modifica o regime tributário com inspiração (ou seja, não é uma incorporação plena) no novo padrão contábil.
 - Combinação de negócios
- **Situação 3:** Prevê a neutralidade de futuras alterações contábeis estabelecidas pelos órgãos reguladores (artigo 58 da Lei nº 12.973/14).

As Cinco “Situações” da Lei nº 12.973/14

- **Situação 4:** Exigência de dois balanços (divergência lei x IN).
 - Moeda funcional
- **Situação 5:** Omissões.
 - Ativos e passivos financeiros
 - Depreciação acelerada de ativos imobilizados
 - Conceitos de depreciação e amortização para PIS e COFINS
 - Perdão de dívida com contrapartida no PL, etc.

Quatro Preocupações Principais

- Tratamento tributário nas omissões da Lei nº 12.973/14 (= lançamentos contábeis que geram reflexos tributários não neutralizados por dispositivo expresso da Lei).
- Excessiva delegação de competência à Receita Federal.
- Conflitos Lei x Instrução Normativa.
- Regulamentação por exemplos: uma nova tendência? Nova forma de violação da legalidade tributária?

Tratamento das Omissões

- Não pode haver uma prevalência apriorística e absoluta do tratamento contábil.
- Falta de um princípio expresso de neutralidade fiscal do padrão IFRS.
- Necessidade de análise caso a caso com base na legislação tributária.

Conflitos Lei x Instrução Normativa

- Há situações onde a redação na Instrução Normativa nº 1.700/17, que substituiu a Instrução Normativa nº 1.515/2014, diverge da redação da Lei nº 12.973/14.

Estudo de Caso: Moeda Funcional

Lei nº 12.973/14

Art. 62. O **contribuinte do imposto sobre a renda deverá**, para fins tributários, **reconhecer e mensurar** os seus ativos, passivos, receitas, custos, despesas, ganhos, perdas e rendimentos **com base na moeda nacional**.

§ 1º. Na hipótese de o **contribuinte adotar, para fins societários, moeda diferente da moeda nacional** no reconhecimento e na mensuração de que trata o *caput*, a **diferença** entre os resultados apurados com base naquela moeda e na moeda nacional **deverá ser adicionada ou excluída na determinação do lucro real**.

§ 2º. Os demais ajustes de adição, exclusão ou compensação prescritos ou autorizados pela legislação tributária para apuração da base de cálculo do imposto deverão ser realizados com base nos valores reconhecidos e mensurados nos termos do *caput*.

§ 3º. O disposto neste artigo aplica-se também à apuração do imposto sobre a renda com base no lucro presumido ou arbitrado, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

§ 4º. **A Secretaria da Receita Federal do Brasil definirá controles específicos no caso da ocorrência da hipótese prevista no § 1º.**

Instrução Normativa nº 1.700/17

Art. 287. A pessoa jurídica que no período de apuração adotar, para fins societários, **moeda funcional diferente da moeda nacional deverá elaborar, para fins tributários, escrituração contábil com base na moeda nacional, observado o disposto no art. 286.**

§ 1º. **A escrituração contábil de que trata o *caput* deverá conter todos os fatos contábeis do período de apuração**, devendo ser elaborada em forma contábil e com a utilização do plano de contas da escrituração comercial.

[...]

§ 3º A escrituração contábil de que trata o *caput* será transmitida ao Sped.

§ 4º Na hipótese a que se refere o *caput*, **o lucro líquido do exercício** de que trata o § 1º do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, **para efeito da determinação do lucro real e do resultado ajustado, deverá ser obtido com base na escrituração contábil de que trata o *caput*** e deverá ser apurado com observância das disposições da Lei nº 6.404, de 1976, ressalvado o disposto no art. 286 desta Instrução Normativa.

[...]

Estudo de Caso: Moeda Funcional

- Qual o patrimônio líquido e o lucro a serem utilizados para fins do pagamento de Juros sobre o Capital Próprio e para a distribuição de dividendos?
- A Instrução Normativa, ao prever a obrigação de preparo de um balanço em R\$ foi além do disposto na Lei nº 12.973/14?

Regulamentação por Exemplos?

- É importante ficar atentos aos exemplos apresentados pela Receita Federal em suas Instruções Normativas.
- É possível que o modelo trazido no exemplo não reflita o disposto na lei e sequer as disposições da própria Instrução Normativa.

Estudo de Caso: Depreciação na Adoção Inicial

Lei nº 12.973/14

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.

Instrução Normativa nº 1.700/17

Art. 294. **A diferença positiva verificada na data da adoção inicial entre o valor de ativo na contabilidade societária e no FCONT deve ser adicionada** na determinação do lucro real e do resultado ajustado na data da adoção inicial, 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 do resultado ajustado na data da adoção inicial, salvo se o contribuinte evidenciar contabilmente essa diferença em subconta vinculada ao passivo para ser adicionada à medida da baixa ou liquidação.

Estudo de Caso: Depreciação na Adoção Inicial

- Instrução Normativa nº 1.515/14.
- Instrução Normativa nº 1.556/15 (alterou a IN nº 1.515/14, incluindo nesta um Anexo IV, com exemplos sobre a utilização de subcontas na adoção inicial).
- Instrução Normativa nº 1.700/17 (revogou a IN nº 1.515/14, trazendo um novo Anexo – nº 8 – com novos exemplos a respeito das subcontas na adoção inicial).

Conclusões

- É muito importante reforçar a premissa de que **não há, na legislação atual, regra no sentido de que o registro contábil é “soberano” para determinar os efeitos tributários de determinado fato econômico.**
- A tributação, nos casos onde não há norma específica na Lei nº 12.973/14, deve ser determinada caso a caso, com base nos princípios e regras previstos na legislação tributária.
- Além de omissões, há situações onde a legislação infralegal estabelece regras não previstas em lei. Tal descompasso é encontrado também nos exemplos utilizados pela Receita Federal para ilustrar como certas regras devem ser aplicadas pelos contribuintes.

Obrigado!

Sergio André Rocha

sergio.andre@sarocho.com.br