

14/07/2017

Controvérsias da Lei nº 12.973/2014: Moeda Funcional, JCP e Dividendos

Sergio André Rocha
sergio.andre@sarochoa.com.br



SERGIO ANDRÉ ROCHA
ADVOCACIA & CONSULTORIA TRIBUTÁRIA

www.sarochoa.com.br

Parte I

Desoneração de Dividendos Pós IFRS

1. Fundamentos do IRPJ

Fundamentos do IRPJ

Por que existe o IRPJ e qual a razão para o mesmo ser mantido?

Fundamentos do IRPJ

Razões para a Cobrança do IRPJ:

- O IRPJ como instrumento para **tributação indireta dos sócios** – Complexidade de tributação diretamente das pessoas físicas e necessidade de lidar com as possibilidades de diferimento.
- O IRPJ teria uma **aceitação política** mais simples do que o aumento do IRPJ.
- O IRPJ como um instrumento para viabilizar a **intervenção do Estado** na economia.
- O IRPJ como um instrumento para o controle do **poder econômico** das pessoas jurídicas em um mundo globalizado.

Fundamentos do IRPJ

Razões para a Extinção do IRPJ:

- Ausência de capacidade contributiva
- Complexidade.
- Redução de sua relevância ao longo do tempo.

2.

Integração IRPJ/IRPF

Integração IRPJ/IRPF

Métodos de Integração

- Tributação em ambos os níveis.
- Isenção dos dividendos recebidos pelas pessoas físicas.
- Tributação dos dividendos recebidos pelas pessoas físicas com crédito do IRPJ.
- Tributação em ambos os níveis com a utilização de uma alíquota fixa mais baixa para o IRPF.
- Tributação em ambos os níveis com utilização dos dividendos como despesa dedutível para a pessoa jurídica.
- Transparência da pessoa jurídica com tributação exclusiva na pessoa física.

3.

Integração IRPJ/IRPF na Legislação Brasileira

Integração IRPJ/IRPF na Legislação Brasileira

Lei nº 9.249/1995

“Art. 10. Os **lucros ou dividendos** calculados com base nos **resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996**, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, **não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.**”

Integração IRPJ/IRPF na Legislação Brasileira

Decreto-Lei nº 5.844/1943

“Art. 43. A base do imposto será dada pelo lucro real ou presumido correspondente ao ano social ou civil anterior ao exercício financeiro em que o imposto for devido.

[...]

§ 2º **Não serão adicionados ao lucro real:**

[...]

c) os lucros e dividendos **que já houverem sofrido a taxaço proporcional em poder das sociedades que os distribuam**, desde que se prove o pagamento;

Integração IRPJ/IRPF na Legislação Brasileira

O Caso do Lucro Presumido I Instrução Normativa 1.700/2017

Art. 238. Não estão sujeitos ao imposto sobre a renda os lucros e dividendos pagos ou creditados a sócios, acionistas ou titular de empresa individual, observado o disposto no Capítulo III da Instrução Normativa RFB nº 1.397, de 16 de setembro de 2013.

§ 1º O disposto neste artigo abrange inclusive os lucros e dividendos atribuídos a sócios ou acionistas residentes ou domiciliados no exterior.

§ 2º No caso de **pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido** ou arbitrado, poderão ser pagos ou creditados sem incidência do IRRF:

I - o valor da base de cálculo do imposto, diminuído do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a que estiver sujeita a pessoa jurídica;

II - **a parcela de lucros ou dividendos excedentes** ao valor determinado no inciso I, **desde que a empresa demonstre, com base em escrituração contábil feita com observância da lei comercial,** que o lucro efetivo é maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do imposto pela qual houver optado.

4. Efeitos da Adoção dos IFRS

Efeitos da Adoção dos IFRS

- A adoção dos IFRS gera diversos impactos sobre a mensuração dos fatos econômicos que transitam pelo resultado das empresas compondo o lucro do exercício. Exemplos:
 - Avaliações a Valor Justo
 - Teste de Recuperabilidade de Ativos (*Impairment*)
 - Depreciação
 - Utilização de moeda funcional distinta do Real
- Os dividendos passíveis de distribuição são determinados pela **legislação societária e pela contabilidade**.
- Esta interpretação não é pró Fisco nem pró contribuinte, podendo reduzir ou aumentar os valores distribuíveis.
- Lançamentos segundo os IFRS tendem a afetar o resultado distribuível.

Efeitos da Adoção dos IFRS

Os Lucros de 2014

- Controvérsia sobre o tratamento dos dividendos no contexto do RTT.
 - Parecer PGFN/CAT nº 202
 - Instrução Normativa nº 1.397
 - Medida Provisória nº 627
 - Lei nº 12.973

“Art. 72. Os **lucros ou dividendos** calculados com base nos resultados apurados **entre 1º de janeiro de 2008 e 31 de dezembro de 2013** pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, **em valores superiores aos apurados com observância dos métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007**, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido do beneficiário, pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliado no País ou no exterior.”

Integração IRPJ/IRPF na Legislação Brasileira

Instrumentos Híbridos I Instrução Normativa 1.700/2017

Art. 238. Não estão sujeitos ao imposto sobre a renda os lucros e dividendos pagos ou creditados a sócios, acionistas ou titular de empresa individual, observado o disposto no Capítulo III da Instrução Normativa RFB nº 1.397, de 16 de setembro de 2013.

[...]

§ 9º A isenção de que trata este artigo **inclui os lucros ou dividendos pagos ou creditados a beneficiários de todas as espécies de ações** previstas no art. 15 da Lei nº 6.404, de 1976, **ainda que a ação seja classificada em conta de passivo ou que a remuneração seja classificada como despesa financeira** na escrituração comercial.

Efeitos da Adoção dos IFRS

Conclusão:

Dividendos isentos são aqueles determinados pela legislação societária/contabilidade.

Parte II

JCP Pós IFRS

Efeitos da Adoção dos IFRS

Lei 12.973

“Art. 73. Para os anos-calendário de 2008 a 2014, **para fins do cálculo do limite previsto no art. 9º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, a pessoa jurídica poderá utilizar as contas do patrimônio líquido mensurado de acordo com as disposições da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.**

§ 1º No cálculo da parcela a deduzir prevista no caput, não serão considerados os valores relativos a ajustes de avaliação patrimonial a que se refere o § 3º do art. 182 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

§ 2º No ano-calendário de 2014, a opção ficará restrita aos não optantes das disposições contidas nos arts. 1º e 2º e 4º a 70 desta Lei.”

Efeitos da Adoção dos IFRS

Lei 12.973

“Art. 9º A Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, passa a vigorar com as seguintes alterações: (Vigência)

“Art. 9º

§ 8º **Para fins de cálculo da remuneração prevista neste artigo**, serão consideradas exclusivamente **as seguintes contas do patrimônio líquido**:

- I - capital social;
- II - reservas de capital;
- III - reservas de lucros;
- IV - ações em tesouraria; e
- V - prejuízos acumulados.

Efeitos da Adoção dos IFRS

Lei 12.973

“Art. 9º A Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, passa a vigorar com as seguintes alterações: (Vigência)

“Art. 9º

§ 11. O disposto neste artigo aplica-se à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

§ 12. Para fins de cálculo da remuneração prevista neste artigo, a conta capital social, prevista no inciso I do § 8º deste artigo, **inclui todas as espécies de ações previstas no art. 15 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, ainda que classificadas em contas de passivo na escrituração comercial.” (NR)”**

Efeitos da Adoção dos IFRS

Conclusão:

Os JCP são calculados levando em consideração o lucro da entidade e o seu patrimônio líquido determinados pela legislação societária e

Parte III

Moeda Funcional na Lei nº 12.973 e na IN nº 1.700

Moeda Funcional I CPC 02-R2

- A **moeda funcional** é a moeda do ambiente econômico principal no qual a entidade opera.
- A **moeda de apresentação** é a moeda na qual as demonstrações contábeis são apresentadas.

O **ambiente econômico principal no qual a entidade opera** é normalmente aquele em que principalmente **ela gera e depende caixa**. A entidade deve considerar os seguintes fatores na determinação de sua moeda funcional:

a) a moeda:

- que mais influencia os preços de venda de bens e serviços (geralmente é a moeda na qual os preços de venda para seus bens e serviços estão expressos e são liquidados);
- do país cujas forças competitivas e regulações mais influenciam na determinação dos preços de venda para seus bens e serviços;

(b) a moeda que mais influencia fatores como mão de obra, matéria-prima e outros custos para o fornecimento de bens ou serviços (geralmente é a moeda na qual tais custos estão expressos e são liquidados).

Moeda Funcional | Lei 12.973 & IN 1.700

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.

[...]

Moeda Funcional I Lei 12.973 & IN 1.700

- O que significa **para fins tributários**?
- A Lei nº 12.973 **em nenhum momento neutralizou os efeitos societários** da adoção dos IFRS.
- Distorções que podem ocorrer neste caso **não são diferentes de outras** que decorrem da implementação dos IFRS.
- Não existe uma definição apriorística a favor ou contra o contribuinte. **Tudo depende da variação do câmbio!**

Conclusões

- Regra geral, lucros e patrimônio líquido, para fins de distribuição de resultados e de cálculo de JCP são determinados considerando a legislação societária.
- No caso de empresas que adotam uma moeda funcional que não o Real em suas demonstrações financeiras, Lucros distribuíveis e JCP deveriam ser calculados com base no valor em moeda estrangeira.
- Este lucro será maior ou menor do que o lucro de uma empresa que adote como moeda funcional o Real, em função da variação cambial.
- As disposições da IN 1.700 e a maneira como esta disciplinou a matéria, indicam que a Receita Federal provavelmente terá como ponto de partida as demonstrações financeiras em Reais, o que pode gerar questionamentos, dependendo do procedimento adotado pela empresa.

14/07/2017

Obrigado!

Sergio André Rocha
sergio.andre@sarochoa.com.br

