



Orientações Consultoria de Segmentos
Adoção Inicial a Lei nº 12.973/2014 – contabilização mantida em
subcontas

24/09/2014

Sumário

1. Questão.....	3
2. Normas apresentadas pelo cliente	3
3. Análise da Legislação	4
3.1 Da Provisão	4
3.2 Regras de Adoção Inicial da Lei nº 12.973/2014.	4
3.3 Mecânica das Apurações do IRPJ e da CSLL – Breve Histórico	5
4. Conclusão	7
5. Informações Complementares.....	8
6. Referências.....	8
7. Histórico de alterações.....	8

1. Questão

As provisões representam prováveis reduções nos ativos ou previsão de desembolsos futuros ou estimativas de valores a desembolsar que implicarão em despesas futuras. Elas precisam ter possibilidade objetiva de serem calculadas.

O cliente, empresa do ramo da indústria e comércio químico, provisiona os seus gastos de Fretes sobre Vendas de forma similar às comissões sobre vendas, ou seja, todos os gastos com fretes sobre vendas efetivadas, cujos conhecimentos e notas fiscais não tenham sido recebidos, deverão ser devidamente provisionados, e a medida da realização efetiva e recebimento da venda serão baixadas da conta provisão.

Questiona o sistema ERP - SIGAGFE - FRETE EMBARCADOR, no provisionamento de Frete, está trabalhando com a situação de enviar 1 único lote contábil no final do período. Porém encontra um erro no lançamento, na conta contábil que está vinculada a Pré - Fatura sendo a mesma utilizada no Frete realizado, ou seja, utiliza a mesma conta contábil para Provisão e a Despesa Realizada do Frete. Argumenta que de acordo com as normas internacionais de contabilidade a provisão e realização devem ser lançadas em contas separas 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 Legislação

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

3.1 Da Provisão

Provisão é uma reserva de um valor para atender a despesas que se esperam. A provisão visa a cobertura de um gasto já considerado certo ou de grande possibilidade de ocorrência.

O Art. 13, da Lei 9.249/95, determina que para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável;

Portanto as provisões são indedutíveis para fins de apuração do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro, exceto as provisões de férias, 13º salário e as provisões técnicas de companhias de seguro, capitalização. A Lei 10.833/2003, alterou o artigo 8º, da Lei 10.753/2003 e permitiu a dedutibilidade da provisão para perda de estoque para Editor de Livros, Distribuidoras de Livros e Livreiros.

O fisco não aceita a dedutibilidade das provisões por serem consideradas incertas, são gastos prováveis, mas não podem ser corretamente mensurados na data do balanço, dependem de eventos futuros, tais como: sua realização (venda), cotação do Dólar, da Bolsa de Valores e etc.

3.2 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 CSLL, 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.

3.3 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 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 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 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.

Art. 66. A diferença positiva 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.

Art. 67. 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 as provisões e a realização em contas distintas.

Adoção pela Lei nº 12.973/2014 será formalizada com apresentação da DCTF no mês de agosto/2014 com prazo final de entrega em 15/10/2014. Lembrando que a após a entrega da DCTF a opção pela Lei é irrevogável não sendo permitido a retificação. Também caso a DCTF no mês de agosto seja entregue com atraso não será válida a opção pela Lei 12.973/2014 a partir do ano calendário 2014 e sim obrigatoriamente somente a partir de 2015.

"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 de suas receitas relativas as provisões de seus fretes.

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>

7. Histórico de alterações

ID	Data	Versão	Descrição	Chamado
AM	24/09/2014	1.00	Adoção Inicial a Lei nº 12.973/2014 – contabilização mantida em subcontas.	TQITSW