



Orientações Consultoria de Segmentos
LEI 12.973/2014 – Alterações Fiscais sobre o Ajuste a Valor
Presente

08/01/2016

Sumário

Sumário	2
1. Questão	3
2. Normas Apresentadas Pelo Cliente	3
3. Análise da Legislação	4
a. Ajuste a Valor Presente no Contas a Receber	4
b. Ajuste a Valor Presente no Contas a Pagar e Estoque	6
c. Contabilização do Ajuste a Valor Presente	10
d. Conceitos de Receita Bruta e Líquida	12
4. Conclusão	16
5. Referências	16
6. Histórico de Alterações	17

1. Questão

Conforme a Lei nº 12.973/2014, a legislação de imposto de renda pessoa jurídica passa a considerar a necessidade de identificação dos registros de ajuste do lucro líquido em CONTAS ANALÍTICAS DO PLANO DE CONTAS.

Esta necessidade impacta diretamente no processo de ajuste a valor presente - AVP (contempla basicamente os títulos do Contas a Pagar e Contas a Receber), pois as movimentações de estoque também precisam ser ajustadas a valor presente e escrituradas de forma analítica.

Abaixo parte do texto da Lei nº 12.973/2014 que trata do ajuste a valor presente. No artigo 5º instrui que os valores decorrentes do ajuste só poderão impactar na apuração do imposto quando de fato seus efeitos impactarem no resultado, ou seja:

Operação de venda:

Na constituição inicial do ajuste há um débito em Receita de Vendas e um crédito em Duplicatas a Receber e conforme for incorrendo o período de competência da venda à prazo há um débito em Duplicata a Receber e um crédito na Receita Financeira; e

Operação de compra:

Na constituição inicial do ajuste há um débito no Fornecedor à Pagar, um crédito em Custo do Produto Vendido (apenas referente à parcela que entrou no estoque e foi vendida) e um crédito na Conta de Estoques (referente à parcela das compras que não foram vendidas).

Conforme for incorrendo o prazo para o caso das compras deverá haver um crédito na conta de estoques e um débito na conta de Despesa Financeira só daquela parte que de fato ficou em estoque quando da constituição do lançamento.

Reforço que no item V menciona o seguinte: “V - o custo for incorrido, no caso de aquisição a prazo de bem ou serviço contabilizado diretamente como custo de produção de bens ou serviços”.

Enfim, está claro que só deve ser reconhecido quando de fato incorrido o custo, então, como reconhecer se o custo não incorreu uma vez que o produto está no estoque?

Existe a possibilidade de fazer a constituição e demonstração contábil pela receita líquida?

Outro ponto questionado é referente ao conceito de curto e longo prazo?

Analisando esta Lei 12.973 juntamente com regras da IN 1515/2014, trouxe adequações das normas IFRS com reflexos de ajustes fiscais há algumas dúvidas em relação ao AVP.

2. Normas Apresentadas Pelo Cliente

Referência apenas uma análise do CPC 12 que trata do Ajuste a Valor Presente.

Ao analisarmos o CPC 12 (AVP) temos:

Conforme definição do CPC 12, o AVP objetiva efetuar o ajuste para demonstrar o valor presente de um fluxo de caixa futuro (o valor de um direito ou obrigação descontadas as taxas implícitas em seu valor original, registrar essas taxas como despesas ou receitas financeiras);

Ao utilizar o AVP, espera-se que os juros embutidos nos valores das operações a prazo não provoquem distorções nas demonstrações contábeis, pois as empresas deixavam de reconhecer despesas e receitas financeiras incluídas nas operações, apurando resultados distorcidos. Desta forma, as operações tornam-se comparáveis sob o ponto de vista de análise, independentemente de as empresas operarem à vista ou a prazo.

Para determinar o valor presente de um fluxo de caixa, três informações são requeridas: valor do fluxo futuro (considerando todos os termos e as condições contratados), data do referido fluxo financeiro e taxa de desconto aplicável à transação.

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

3. Análise da Legislação

Inicialmente tivemos a Medida Provisória nº 627/2013 que trouxe o pacote tributário e foi convertida na Lei nº 12.973/2014, com as "novas regras" fiscais introduzidas pela referida Lei e têm como objetivo a adequação da legislação tributária à legislação societária e às normas contábeis e, assim, veio extinguir o RTT e estabelecer uma nova forma de apuração da base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro (CSL), a partir de ajustes que devem ser feitos em livro fiscal, entre outras regras.

O objetivo principal desta Lei é equalizar a legislação tributária do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), entre outras coisas, em função da evolução da norma contábil ocorrida desde 2008 com a Lei 11.638/2007 e os Pronunciamentos Técnicos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC).

A parte questionada pelo nosso cliente está contida nos artigos 4º e 5º da Lei 12.973, que discorrem sobre o tratamento tributário que deverá ser aplicado ao ajuste a valor presente dos itens do ativo e do passivo quando da determinação do lucro real.

Abaixo, analisaremos inicialmente o que está na Lei e na sequência elaboraremos exemplos para auxiliar no entendimento.

a. Ajuste a Valor Presente no Contas a Receber

O texto do artigo 4º assim dispõe:

Art. 4o Os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, relativos a cada operação, somente serão considerados na determinação do lucro real no mesmo período de apuração em que a receita ou resultado da operação deva ser oferecido à tributação.

O ajuste a valor presente (AVP), citado acima, é o ajuste que se calcula sobre os elementos do ativo, dentre os quais podemos exemplificar o saldo a receber na conta de "clientes". Vejamos texto da lei 6.404/76:

Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

VIII – os elementos do ativo decorrentes de operações de longo prazo serão ajustados a valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007) - (Vide Lei nº 12.973, de 2014).

A Lei 6.404/1976, atualizada pela Lei 11.638/2007, não determina como serão feitos estes ajustes. Para isto, foi criado o CPC, a partir da Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) 1.055/2005.

O CPC emitiu o Pronunciamento Técnico CPC-12 que trata do Ajuste a Valor Presente e traz as orientações para cálculo e reconhecimento contábil deste ajuste.

Abaixo transcrevemos o texto dos itens 21, 22 e 23 do CPC-12 onde podemos observar que o AVP, quando necessário, será calculado e contabilizado na data inicial da sua transação e suas reversões serão registradas no decorrer dos períodos entre o reconhecimento inicial e o seu vencimento.

21. Os elementos integrantes do ativo e do passivo decorrentes de operações de longo prazo, ou de curto prazo quando houver efeito relevante, devem ser ajustados a valor presente com base em taxas de desconto que reflitam as melhores avaliações do mercado quanto ao valor do dinheiro no tempo e os riscos específicos do ativo e do passivo em suas datas originais.

22. A quantificação do ajuste a valor presente deve ser realizada em base exponencial "pro rata die", a partir da origem de cada transação, sendo os seus efeitos apropriados nas contas a que se vinculam.

23. As reversões dos ajustes a valor presente dos ativos e passivos monetários qualificáveis devem ser apropriadas como receitas ou despesas financeiras, a não ser que a entidade possa devidamente fundamentar que o financiamento feito a seus clientes faça parte de suas atividades operacionais, quando então as reversões serão apropriadas como receita operacional. Esse é o caso, por exemplo, quando a entidade opera em dois segmentos distintos: (i) venda de produtos e serviços e (ii) financiamento das vendas a prazo, e desde que sejam relevantes esse ajuste e os efeitos de sua evidenciação.

Observem que, quando comparadas, a norma tributária (Lei 12.973) e a norma contábil (CPC12), temos orientações distintas sob a ótica temporal dos registros do AVP para atender ambas finalidades.

Exemplificando para esclarecimento:

Exemplo totalmente ilustrativo com objetivo de apresentar uma visão prática sobre o AVP de clientes. Por este motivo não estamos incluindo dados de fornecedores/estoque.

Venda de mercadoria em Janeiro/2014, com prazo de 180 dias para recebimento, no valor de R\$ 100.000,00;
Taxa de juros embutida na operação 2% ao mês;
Custo da venda equivalente a 50% - R\$ 50.000,00

Contabilização da Venda em Janeiro:

DB – Clientes	R\$ 100.000,00
---------------	----------------

CR – Receita	R\$ 100.000,00
DB – Custo Mercadoria Vendida	R\$ 50.000,00
CR – Estoque	R\$ 50.000,00

Reconhecimento inicial do AVP em Janeiro – $100.000,00 \times 2\% = 2.000,00 \times 6 \text{ meses} = 12.000,00$:

DB – AVP da Receita (conta de resultado redutora da receita)	R\$ 12.000,00
CR – AVP de Clientes (conta de ativo redutora de clientes)	R\$ 12.000,00

Reconhecimento do AVP ao final de cada período até o vencimento:

DB – AVP de Clientes (conta de ativo redutora de clientes)	R\$ 2.000,00
CR – Receita Financeira	R\$ 2.000,00

No quadro abaixo reproduzimos os dados do exemplo acima no formato de um demonstrativo de resultado de Janeiro a Junho, considerando somente esta operação, para que se visualize a evolução do AVP.

Demonstrativo de Resultado do Exercício (Visão Contábil) – Apresentando saldo acumulado ao final de cada período.						
DRE	Jan/14	Fev/14	Mar/14	Abr/14	Mai/14	Jun/14
Receita Bruta	100.000,00	100.000,00	100.000,00	100.000,00	100.000,00	100.000,00
(-) AVP	(12.000,00)	(12.000,00)	(12.000,00)	(12.000,00)	(12.000,00)	(12.000,00)
Receita Líquida	88.000,00	88.000,00	88.000,00	88.000,00	88.000,00	88.000,00
(-) CMV	(50.000,00)	(50.000,00)	(50.000,00)	(50.000,00)	(50.000,00)	(50.000,00)
Lucro Bruno	38.000,00	38.000,00	38.000,00	38.000,00	38.000,00	38.000,00
Receita Financeira	2.000,00	4.000,00	6.000,00	8.000,00	10.000,00	12.000,00
Lucro Líquido	40.000,00	42.000,00	44.000,00	46.000,00	48.000,00	50.000,00

Em seguida, estamos reproduzindo graficamente o LALUR para o período de Janeiro, onde visualizaremos o tratamento tributário dispensado ao AVP quando da determinação do lucro real.

Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR	Jan/14
Lucro Líquido	40.000,00
Adições	12.000,00
AVP Receita – R\$ 12.000,00	
Exclusões	(2.000,00)
Receita Financeira de AVP – R\$ 2.000,00	
Lucro Real	50.000,00

Observem que a legislação do IRPJ e da CSLL quer tributar o lucro, inclusive com a influência do AVP, já na competência de Janeiro, quando houve o reconhecimento da receita de venda.

Na ótica contábil, o reconhecimento do efeito do AVP percorre todo o período entre a origem da transação e o seu vencimento, tendo, ao final do período, o efeito financeiro do AVP reconhecido por completo no resultado da companhia.

b. Ajuste a Valor Presente no Contas a Pagar e Estoque

O texto do artigo 4º assim dispõe:

Art. 4º Os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso III do caput do art. 184 da Lei nº 6.404, de 1976, relativos a cada operação, somente serão considerados na determinação do lucro real no período de apuração em que:

I - o bem for revendido, no caso de aquisição a prazo de bem para revenda;

II - o bem for utilizado como insumo na produção de bens ou serviços, no caso de aquisição a prazo de bem a ser utilizado como insumo na produção de bens ou serviços;

III - o ativo for realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, no caso de aquisição a prazo de ativo não classificável nos incisos I e II do caput;

IV - a despesa for incorrida, no caso de aquisição a prazo de bem ou serviço contabilizado diretamente como despesa; e

V - o custo for incorrido, no caso de aquisição a prazo de bem ou serviço contabilizado diretamente como custo de produção de bens ou serviços.

§ 1º Nas hipóteses previstas nos incisos I, II e III do caput, os valores decorrentes do ajuste a valor presente deverão ser evidenciados contabilmente em subconta vinculada ao ativo.

§ 2º Os valores decorrentes de ajuste a valor presente de que trata o caput não poderão ser considerados na determinação do lucro real:

I - na hipótese prevista no inciso III do caput, caso o valor realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, não seja dedutível;

II - na hipótese prevista no inciso IV do caput, caso a despesa não seja dedutível; e

III - nas hipóteses previstas nos incisos I, II e III do caput, caso os valores decorrentes do ajuste a valor presente não tenham sido evidenciados conforme disposto no § 1º.

O AVP, citado acima, é o ajuste que se calcula sobre os elementos do passivo, dentre os quais podemos exemplificar o saldo a pagar na conta de “fornecedores”. Vejamos texto da lei 6.404/76:

Art. 184. No balanço, os elementos do passivo serão avaliados de acordo com os seguintes critérios:

III – as obrigações, os encargos e os riscos classificados no passivo não circulante serão ajustados ao seu valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante. [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

Assim como ocorre com o AVP de Clientes, o ajuste a valor presente para o Contas a Pagar também tem orientações diferentes entre a norma contábil e a norma tributária. Observem que os incisos I a V do caput do artigo 4º listam as situações em que o AVP deverá ser considerado na apuração do lucro real.

A questão mais complicada do AVP de fornecedores é quando envolve estoque. Em alguns casos o valor contabilizado em “fornecedor a pagar” refere-se à aquisição de matéria-prima ou mercadorias para revenda, ou ainda relativo à aquisição de insumos, etc. Na visão contábil o efeito do ajuste a valor presente refletirá no resultado mês a mês desde a data da transação até o vencimento dos títulos. Entretanto, quando visualizamos a regra fiscal, o AVP somente influenciará o resultado para apuração da base de cálculo do IRPJ/CSLL nas situações listadas nos incisos I a V. Ou seja, a norma tributária estipula “pré-requisitos” para uso do AVP, enquanto que a norma contábil aceita o impacto do AVP pelo simples transcorrer do prazo da operação.

Exemplificando para esclarecimento:

Exemplo totalmente ilustrativo com objetivo de apresentar uma visão prática sobre o AVP de fornecedores. Não estamos considerando impostos na compra para simplificar a construção.

Compra de mercadoria para revenda em Janeiro/2014, com prazo de 180 dias para pagamento, no valor de R\$ 50.000,00; Taxa de juros embutida na operação 2% ao mês; ou seja R\$ 1.000,00 ao mês. Considerem que a mercadoria foi revendida no mesmo mês da sua compra;

Contabilização da Compra em Janeiro:

DB – Estoque R\$ 50.000,00
CR – Fornecedores R\$ 50.000,00

Reconhecimento inicial do AVP em Janeiro:

DB – AVP de Fornecedores (conta redutora do passivo) R\$ 6.000,00
CR – Estoque R\$ 6.000,00

Reconhecimento do AVP ao final de cada período até o vencimento:

DB – Despesas Financeiras R\$ 1.000,00
CR – AVP Fornecedores R\$ 1.000,00

Razão conta Estoque	
Débito	Crédito
50.000,00	
	6.000,00
Saldo 44.000,00	

Contabilização do custo pela revenda da mercadoria:

DB – CMV R\$ 44.000,00
CR – Estoque R\$ 44.000,00

Utilizaremos abaixo o mesmo quadro do demonstrativo de resultado do exercício que foi exemplificado para o AVP de clientes e agregaremos os dados do exemplo da compra de mercadoria para revenda.

Demonstrativo de Resultado do Exercício (Visão Contábil) – Apresentando saldo acumulado ao final de cada período.						
DRE	Jan/14	Fev/14	Mar/14	Abr/14	Mai/14	Jun/14
Receita Bruta	100.000,00	100.000,00	100.000,00	100.000,00	100.000,00	100.000,00
(-) AVP	(12.000,00)	(12.000,00)	(12.000,00)	(12.000,00)	(12.000,00)	(12.000,00)
Receita Líquida	88.000,00	88.000,00	88.000,00	88.000,00	88.000,00	88.000,00
(-) CMV	(44.000,00)	(44.000,00)	(44.000,00)	(44.000,00)	(44.000,00)	(44.000,00)
Lucro Bruno	44.000,00	44.000,00	44.000,00	44.000,00	44.000,00	44.000,00
Receita Financeira AVP	2.000,00	4.000,00	6.000,00	8.000,00	10.000,00	12.000,00
(-) Despesa Financeira AVP	(1.000,00)	(2.000,00)	(3.000,00)	(4.000,00)	(5.000,00)	(6.000,00)
Lucro Líquido	45.000,00	46.000,00	47.000,00	48.000,00	49.000,00	50.000,00
Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR		Jan/14				
Lucro Líquido						45.000,00
Adições						13.000,00
AVP Receita – R\$ 12.000,00						
Despesa Financeira AVP – R\$ 1.000,00						
Exclusões						(8.000,00)
Receita Financeira de AVP – R\$ 2.000,00						
AVP Fornecedor/Estoque – R\$ 6.000,00						
Lucro Real						50.000,00

Observem que a legislação do IRPJ e da CSLL quer tributar o lucro, inclusive com a influência do AVP, já na competência de Janeiro, quando houve o reconhecimento da receita de venda e do custo do produto adquirido para revenda.

Na ótica contábil, o reconhecimento do efeito do AVP percorre todo o período entre a origem da transação e o seu vencimento, tendo, ao final do período, o efeito financeiro do AVP reconhecido por completo no resultado da companhia. Observem que a base de cálculo para o imposto de renda em Janeiro tem o mesmo valor que o lucro contábil de Junho.

O exemplo acima representa uma situação de revenda de mercadoria prevista no inciso I do caput do artigo 5º da Lei 12.973. É uma situação relativamente simples.

Abaixo discorreremos sobre uma situação que se enquadra no inciso II do caput do artigo 5º e que trata do bem utilizado como insumo na produção.

Inicialmente vamos exemplificar a compra do insumo, em Janeiro, pelo valor de R\$ 10.000,00, para pagamento em 180 dias, e com uma taxa de 2%am embutida na operação.

Compra do insumo:

DB – Estoque de insumos R\$ 10.000,00
CR – Fornecedores R\$ 10.000,00

Pelo cálculo do AVP no mesmo período da entrada do insumo:

DB – AVP Fornecedores R\$ 1.200,00
CR – Estoque R\$ 1.200,00

Reconhecimento do AVP ao final de cada período até o vencimento:

DB – Despesa Financeira R\$ 200,00

CR – AVP Fornecedores R\$ 200,00

O insumo foi utilizado na linha de produção no próprio mês de Janeiro e o produto final voltou para o estoque, logo o lançamento foi:

DB – Estoque produtos acabados R\$ 8.800,00

CR – Estoque de insumos R\$ 8.800,00

Abaixo segue transcrita a demonstração de resultado já utilizada nos casos anteriores com a agregação do valor do ajuste a valor presente deste insumo.

Demonstrativo de Resultado do Exercício (Visão Contábil) – Apresentando saldo acumulado ao final de cada período.						
DRE	Jan/14	Fev/14	Mar/14	Abr/14	Mai/14	Jun/14
Receita Bruta	100.000,00	100.000,00	100.000,00	100.000,00	100.000,00	100.000,00
(-) AVP	(12.000,00)	(12.000,00)	(12.000,00)	(12.000,00)	(12.000,00)	(12.000,00)
Receita Líquida	88.000,00	88.000,00	88.000,00	88.000,00	88.000,00	88.000,00
(-) CMV	(44.000,00)	(44.000,00)	(44.000,00)	(44.000,00)	(44.000,00)	(44.000,00)
Lucro Bruno	44.000,00	44.000,00	44.000,00	44.000,00	44.000,00	44.000,00
Receita Financeira AVP	2.000,00	4.000,00	6.000,00	8.000,00	10.000,00	12.000,00
(-) Despesa Financeira AVP	(1.200,00)	(2.400,00)	(3.600,00)	(4.800,00)	(6.000,00)	(7.200,00)
Lucro Líquido	44.800,00	45.600,00	46.400,00	47.200,00	48.000,00	48.800,00

Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR	Jan/14
Lucro Líquido	44.800,00
Adições	13.200,00
AVP Receita – R\$ 12.000,00	
Despesa Financeira AVP – R\$ 1.200,00	
Exclusões	(9.200,00)
Receita Financeira de AVP – R\$ 2.000,00	
AVP Fornecedor/Estoque – R\$ 6.000,00	
AVP Estoque Insumo Consumido – R\$ 1.200,00	
Lucro Real	48.800,00

Observem neste caso que o AVP do item consumido na linha de produção pode ser apropriado para fins de apuração do imposto de renda no período do seu consumo, mesmo que o item acabado não tenha sido comercializado. Ou seja, no mês de Janeiro a empresa pode considerar como despesa dedutível o valor do AVP sobre o item que foi consumido em sua linha de produção.

c. Contabilização do Ajuste a Valor Presente

A Lei 12.973 traz no parágrafo 1º do artigo 5º uma exigência que pode impactar no registro contábil destes ajustes. Vejamos texto legal abaixo:

§ 1º Nas hipóteses previstas nos incisos I, II e III do caput, os valores decorrentes do ajuste a valor presente deverão ser evidenciados contabilmente em subconta vinculada ao ativo.

Considerando, por exemplo, uma conta contábil de “estoque de mercadorias para revenda”, haveria a necessidade de existir uma subconta do “ajuste a valor presente das mercadorias para revenda”.

Quando consultamos o texto do artigo 2º da Lei 12.973 visualizamos que ele está atualizando o Decreto-lei no 1.598, de 26 de Dezembro de 1977, e o inciso “b” do parágrafo 1º do artigo 8º e o parágrafo 4º também trazem exigências que impactam nos registros contábeis. Vejamos:

b) os registros de ajuste do lucro líquido, com identificação das contas analíticas do plano de contas e indicação discriminada por lançamento correspondente na escrituração comercial, quando presentes;

§ 4º Para fins do disposto na alínea “b” do § 1º, considera-se conta analítica aquela que registra em último nível os lançamentos contábeis.

Esta exigência refere-se a escrituração do Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR). O LALUR está incorporado ao projeto da Escrituração Contábil Fiscal (ECF) que visa substituir a DIPJ a partir do ano-calendário 2014 (entrega 2015).

Percebam que mais uma vez a norma tributária impõe requisitos que impactarão no registro das operações da companhia. Para justificar os ajustes do lucro líquido a empresa deverá indicar, quando for o caso, o número da conta contábil ou do lançamento individualmente relacionado. Observem também que a conta contábil solicitada é aquela de menor nível, ou seja, aquela que recebe o lançamento contábil propriamente dito (conta analítica).

Vejamos abaixo os registros M310 e M312 da ECF que demonstram a solicitação dessas informações.

REGISTRO M310: CONTAS CONTABEIS RELACIONADAS AO LANÇAMENTO DA PARTE A DO e-LALUR

Nº	Campo	Rótulo	Descrição	Tipo	Tam	Dec	Valores Válidos	Obrig.
01	REG	Tipo de Registro	Texto fixo contendo “M310”	C	4			S
02	COD_CTA	Código de Conta Patrimonial	Código da conta ou subconta contábil patrimonial onde está registrado o valor a ser adicionado ou excluído, quando possível sua identificação (deve existir no J050)	C				S
03	COD_CCUS	Código do Centro de Custos	Código do Centro de Custos (deve existir no J100)	C				N
04	VL_CTA	Valor da Conta	Valor da conta utilizado no lançamento da parte A	NS	19			N

REGISTRO M312: CONTAS CONTABEIS RELACIONADAS AO LANÇAMENTO DA PARTE A DO e-LALUR

Nº	Campo	Rótulo	Descrição	Tipo	Tam	Dec	Valores válidos	Obrig.
01	REG	Tipo do Registro	Texto fixo contendo “M312”.	C	4			S
02	NUM_LCTO	Número do Lançamento	Número do lançamento da ECD do registro “I200”	C				S

d. Conceitos de Receita Bruta e Líquida

Ao promover alterações no art. 12 do Decreto-lei nº 1.598/1977, o art. 2º da Lei nº 12.973/2014 teve como objetivo pôr fim à polêmica sobre o que integra a receita bruta e a receita líquida da pessoa jurídica.

A atual redação do caput do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 assim dispõe acerca do conceito de receita bruta:

Art. 12. A receita bruta compreende:

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;

II - o preço da prestação de serviços em geral;

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.

O § 5º do art. 12 do Decreto-lei nº 1.598/1977, dispõe, por sua vez, que:

§ 5º Na receita bruta incluem-se os tributos sobre ela incidentes e os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações previstas no caput, observado o disposto no § 4º.

Com relação à receita líquida, a nova redação dada ao § 1º do art. 12 do Decreto-lei nº 1.598/77 estabelece que:

§ 1º A receita líquida será a receita bruta diminuída de:

[...]

IV - valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações vinculadas à receita bruta.

[...]

Como se observa dos dispositivos ora reproduzidos, para fins fiscais, a receita bruta é composta, inclusive, pelo valor dos eventuais juros embutidos na venda.

A título de exemplo:

- Valor da venda a prazo de mercadoria, em 31.01.20x1 – R\$ 100.000,00
- Taxa de juros aplicável: 3% a.m.
- Prazo de pagamento: 15 meses

Se aplicarmos na fórmula ou através do auxílio de uma calculadora financeira teremos o ajuste a valor presente:

$$VP = VF / (1+i)^n$$

$$VP = R\$ 100.000,00 / (1+0,03)^{15}$$

$$VP = R\$ 64.186,19$$

OU pela HP financeira:

$$100.000 > FV$$

$$15 > N$$

$$3 > i$$

>PV
= R\$ 64.186,19

Logo teríamos:

Valor da venda a prazo	R\$ 100.000,00
Valor presente	(R\$ 64.186,19)
Ajuste a valor presente a ser efetuada na venda	R\$ 35.813,81

Teremos os seguintes lançamentos contábeis:

1 – Registro da venda, em 31.01.20x1

DB	Clientes (Ativo Circulante)	100.000,00
CR	Receita Bruta de Vendas (Cta Resultado)	100.000,00

2 – Registro do Ajuste a Valor Presente (AVP), em janeiro de 20x1

DB	AVP – Dedução da Receita Bruta (Cta. Resultado)	35.813,81
CR	AVP – Receita Financeira a Apropriar (Cta. Redutora do Ativo Circulante)	35.813,81

3 – Reconhecimento da receita financeira, em janeiro de 20X1

DB	AVP – Receita Financeira a Apropriar (Conta Redutora do Ativo Circulante)	1.925,59
CR	Receita Financeira do Período (Conta de Resultado)	1.925,59 (*)

()3% do valor presente do ativo em janeiro de 20x1 (R\$ 64.186,21). Em março de 20x1, deverão ser apropriados R\$ 1.983,35, correspondentes a 3% do valor presente do ativo em fevereiro de 20x1 (R\$ 66.111,78), e assim sucessivamente, até o 15º mês. Observe-se, por oportuno que este valor não constitui receita tributável, devendo ser excluído do lucro líquido, para fins da apuração do lucro real, e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro (CSL).*

Ao final do 15º mês, a conta "AVP - Receita Financeira a Apropriar (Conta Redutora do Ativo Circulante)" estará zerada. Na prática, parte do seu saldo será transferido, mês a mês, para uma conta de receita financeira como resultado do período.

Veja a seguir tabela de reconhecimento da receita financeira:

Período (mês)	Valor original	Juros a apropriar	Apropriação mensal		Saldo a apropriar
			%	Valor	
1 (Jan/20x1)	R\$ 100.000,00	R\$ 35.813,79	3%	R\$ 1.925,59	R\$ 33.888,20
2 (Fev/20x1)	R\$ 100.000,00	R\$ 33.888,20	3%	R\$ 1.983,35	R\$ 31.904,85
3 (Mar/20x1)	R\$ 100.000,00	R\$ 31.904,85	3%	R\$ 2.042,85	R\$ 29.862,00
4 (Abr/20x1)	R\$ 100.000,00	R\$ 29.862,00	3%	R\$ 2.104,14	R\$ 27.757,86
5 (Mai/20x1)	R\$ 100.000,00	R\$ 27.757,86	3%	R\$ 2.167,26	R\$ 25.590,59
6 (Jun/20x1)	R\$ 100.000,00	R\$ 25.590,59	3%	R\$ 2.232,28	R\$ 23.358,31
7 (Jul/20x1)	R\$ 100.000,00	R\$ 23.358,31	3%	R\$ 2.299,25	R\$ 21.059,06
8 (Ago/20x1)	R\$ 100.000,00	R\$ 21.059,06	3%	R\$ 2.368,23	R\$ 18.690,83
9 (Set/20x1)	R\$ 100.000,00	R\$ 18.690,83	3%	R\$ 2.439,28	R\$ 16.251,55
10 (Out/20x1)	R\$ 100.000,00	R\$ 16.251,55	3%	R\$ 2.512,45	R\$ 13.739,10
11 (Nov/20x1)	R\$ 100.000,00	R\$ 13.739,10	3%	R\$ 2.587,83	R\$ 11.151,27
12 (Dez/20x1)	R\$ 100.000,00	R\$ 11.151,27	3%	R\$ 2.665,46	R\$ 8.485,81
13 (Jan/20X2)	R\$ 100.000,00	R\$ 8.485,81	3%	R\$ 2.745,43	R\$ 5.740,39
14 (Fev/20X2)	R\$ 100.000,00	R\$ 5.740,39	3%	R\$ 2.827,79	R\$ 2.912,60
15 (Mar/20X2)	R\$ 100.000,00	R\$ 2.912,60	3%	R\$ 2.912,60	R\$ 0,00

Tratamento Fiscal

Para evitar conflitos entre a contabilidade e o Fisco, a Lei nº 12.973/2014, em seu art. 4º, veio disciplinar o tratamento a ser dispensado ao referido ajuste a valor presente deduzido da receita bruta.

Como se observa ao adotar o procedimento contábil preconizado pelas novas regras contábeis, o lucro da empresa passa a ser reduzido.

Para evitar a redução do lucro tributável, o referido dispositivo estabelece:

Art. 4o Os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, relativos a cada operação, somente serão considerados na determinação do lucro real no mesmo período de apuração em que a receita ou resultado da operação deva ser oferecido à tributação.

Conforme exemplo apresentado o valor de R\$ 35.813,31 será adicionado no livro Lalur (através da ECF) em janeiro de 20x1, evitando conflitos entre a contabilidade e o Fisco.

Portanto, a receita tributável neste mês corresponde a R\$ 100.000,00 sendo (R\$ 64.186,19 via contabilidade e R\$ 35.813,21 via Lalur).

À medida que cada parcela for vencendo, a empresa reconhecerá contabilmente a receita de juros, conforme demonstra no lançamento contábil 3 reproduzido acima.

Por sua vez, à medida que essa receita financeira for sendo reconhecida, a empresa poderá fazer a exclusão correspondente no Lalur, tendo em vista que a receita já foi tributada pelo valor toda em janeiro de 20x1 (R\$ 35.813,79). Logo, em março de 20x2, todo o valor terá sido excluído.

Esclarecimentos:

Como expomos acima é importante separarmos o conceito do AVP em dois cenários para fins fiscais (ajustes RTT neutralizando as normas internacionais de contabilidade) e fins contábeis (Seguindo as Normas CPC e Recepcionadas pela Lei 12.973/2014 com seus ajustes fiscais na ECF).

No caso do Ajuste a Valor Presente considerado como Receita Bruta para fins fiscais e contábeis são diferentes. Para fins fiscais, na receita bruta se inclui os valores decorrentes de Ajuste a Valor Presente previsto no artigo 183, inciso VIII da Lei nº6.404/1976. Portanto, para a norma contábil, o AVP não pode estar contido na receita e será tratado como receita financeira.

Em relação a Receita Líquida respondendo se existe a possibilidade de fazer a constituição e demonstração contábil pela receita líquida?

Esclarecemos que na contabilidade societária deve ser demonstrada pela sua essência com a Receita Bruta sendo deduzido o AVP e ir apropriando como receita financeira. Importante na contabilidade estar reconhecida a receita financeira de forma separa e controlada por subcontas correlatas, para ir sendo apropriado à medida que for sendo reconhecido a receita pelas parcelas recebidas. Lembrando que a receita líquida corresponde à diferença entre a receita bruta e as deduções, ou seja, é a receita final, derivada de operações de dedução, como devoluções de mercadorias.

Sobre a questão referente ao conceito de curto e longo prazo?

Conforme o próprio CPC 12 a partir da página 19, deve ser avaliar a transação de venda com vencimentos a curto prazo, pois o AVP geralmente é aplicável para operações que possam ser consideradas como atividades de financiamento e não para operações que são liquidadas em curto espaço de tempo, cujo efeito não seja material.

4. Conclusão

A norma tributária, mais uma vez, se apresenta impondo regras e impactando o registro das transações empresariais do dia-a-dia, se tornando agora o Regime de Tributação Definitivo para o fisco partindo de uma contabilidade societária.

A norma tributária, cria controles para apropriar os ajustes no momento correto e no valor correto. É importante entender que essa tratativa só tem fins fiscais, ou seja, somente terá impacto no cálculo do imposto de renda e da contribuição social das empresas do regime do lucro real e na prestação de contas através da ECF.

Isso significa que partimos de um único cenário contábil (societário) SPED Contábil, que deverá ser evidenciado por controle evidenciados por subcontas para apropriar os ajustes no momento correto e no valor correto. Em relação ao AVP sobre uma venda geralmente temos os juros embutidos, que gera uma Receita Financeira, e a Lei sugere que seja evidenciado o controle através das subcontas para que não sofra a tributação de imediata da receita financeira, e para os ajustes fiscais exigidos pelo fisco, serão efetuados via Lalur eletrônico que são apresentados na ECF com as adições ou expurgos à medida que for sendo reconhecida a Receita Financeira.

Em termos de sistema, se a empresa adota dois cenários contábeis, sendo um deles para atender as exigências fiscais, o AVP poderia ser registrado neste cenário seguindo a norma tributária. Já no cenário contábil, o AVP deve obedecer a norma do CPC.

"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. Referências

- <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://www1.receita.fazenda.gov.br/sistemas/ecf/default.htm>
- <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=600363>
- http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm
- http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/L11941.htm#art37
- http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm#art1
- http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2005/001055
- <http://www.cpc.org.br/mostraOrientacao.php?id=26>

6. Histórico de Alterações

ID	Data	Versão	Descrição	Chamado
FO	11/03/2014	1.00	Análise sobre os impactos fiscais que a MP627 trouxe para o ajuste a valor presente do CPC12	TIIENV
AM	08/01/2016	1.00	Análise sobre os impactos fiscais que a Lei nº 12.973 trouxe para o ajuste a valor presente do CPC12	TUBUED