

Seminário CEAD - "Gestão Fiscal e Oportunidades em Tempos de Crise"

Desafios e Oportunidades à Luz da Lei 12.973/14

Mario Nascimento S. Neto, Sócio de Consultoria Tributária, 18 de Julho de 2016

Agenda

1) Aproveitamento de Intangíveis

2) Depreciação - Taxas Máximas Admissíveis/ Propriedades para Investimento

3) Linearização de Receitas

4) Ágio – Aquisição Minoritários/ Combinações de Negócio sem Part. Societ.

5) Figuras Fiscais Impactadas pelos Efeitos Contábeis - Lucro da Exploração, Preços de Transferência, Subcapitalização

Impactos Tributários Advindos da Lei 12.973/2014

Sistematização

Neutralização

Regra geral

Lei 12.973/2014 procura neutralizar os efeitos advindos das normas internacionais de contabilidade introduzidas no ordenamento contábil Brasileiro.

Fiscal “acompanha” a Contabilidade

Para certas transações, o processo de mensuração e dedutibilidade fiscal acompanha os procedimentos adotados para fins contábeis

Por exemplo, no caso de Ágio

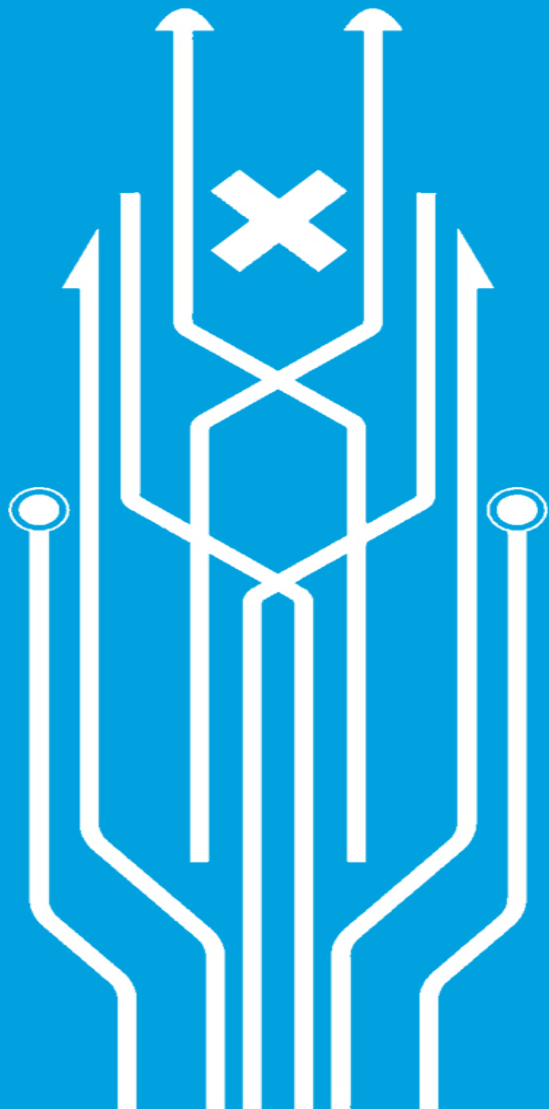
RTT Específico

A introdução de novas normas contábeis após a vigência da Lei 12.973/2014 não terá implicação na apuração dos tributos federais até que lei tributária regule a matéria.

A RFB deverá identificar os atos administrativos e dispor sobre os procedimentos para anular os efeitos desses atos sobre a apuração dos tributos federais.

Lei 12.973/14 “Silente”

Em princípio, os impactos contábeis também terão efeito tributário, haja vista que o lucro líquido deve ser determinado com observância dos preceitos da legislação comercial.



Aproveitamento de
Intangíveis

Aproveitamento de Intangíveis

Reconhecimento de Intangíveis – Regra Contábil

O Ativo Intangível deve ser reconhecido apenas se (CPC 04):

- For provável que os benefícios econômicos futuros esperados atribuíveis ao ativo serão gerados em favor da entidade;
- O custo do ativo possa ser mensurado com segurança; e
- A empresa demonstre a viabilidade técnica e financeira para concluir o ativo intangível de forma que ele seja disponibilizado para uso ou venda.
 - **Vida útil definida** - Amortização deve refletir o padrão de consumo ou uso dos benefícios econômicos futuros (*amortization approach*).
 - **Vida útil indefinida** – Sujeito ao teste de recuperabilidade, não sujeito à amortização (*impairment approach*).

Aproveitamento de Intangíveis

Aspectos Gerais de Dedutibilidade

Para fins fiscais, **a amortização de direitos classificados no Ativo Intangível é considerada dedutível** na determinação do Lucro Real, desde que o ativo intangível seja intrinsecamente relacionado a atividade da empresa.

Na legislação fiscal vigente até 31.12.2014 não havia clareza quanto ao aproveitamento de intangíveis.

- Conceitos “emprestados” de outras legislações
- Confusão com Ativos Diferidos e gastos pré-operacionais e pré-industriais
- Limitação ao aproveitamento no caso de Intangíveis gerados em aquisição de participação societária (conhecido como “Ágio letra ´c´”)

Aproveitamento de Intangíveis

Despesas Pré-operacionais ou Pré-industriais

Natureza das Despesas

- Despesas de organização
- Pré-operacionais ou pré-industriais
- Fase inicial de operação
- Utilização parcial do equipamento ou das instalações

Expansão das atividades industriais

Tratamento Fiscal

- Não computadas na apuração do Lucro Real quando incorridas
- Passíveis de exclusão na determinação do Lucro Real em quotas fixas mensais (mínimo 5 anos) a partir do início :
 - (i) das operações ou da plena utilização das instalações; e/ ou
 - (ii) das atividades das novas instalações.

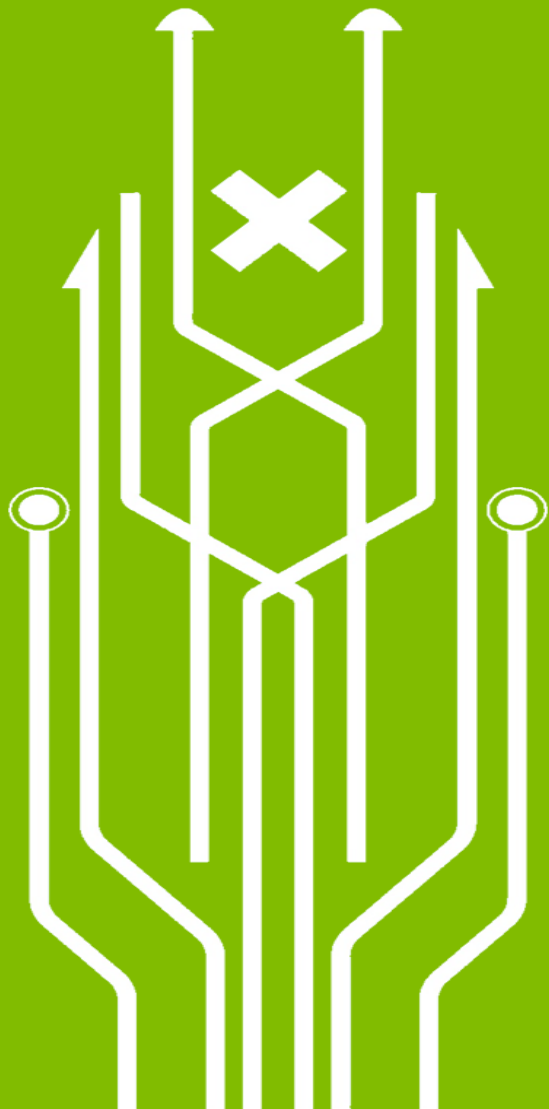
Aproveitamento de Intangíveis

Gastos com Pesquisa e Desenvolvimento (P&D)



Possibilidade de exclusão dos gastos de P&D com inovação tecnológica no período de apuração em que incorridos observadas as seguintes condições (“Lei do Bem”):

- Os dispêndios controlados contabilmente em contas específicas
- Somente poderão ser deduzidos se pagos a PF ou PJ residentes e domiciliadas no País
- O contribuinte fica condicionado à comprovação da regularidade fiscal da pessoa jurídica
- Contribuinte deve adicionar ao Lucro Real a realização do ativo intangível (amortização, alienação ou baixa)



Depreciação - Taxas
Máximas Admissíveis pelo
Fisco/ Propriedades para
Investimento

Depreciação

Taxas Máximas Admissíveis pelo Fisco

Quota de depreciação registrada na contabilidade do contribuinte < Calculada com base nas taxas de depreciação publicadas pela RFB

Diferença poderá ser excluída do lucro líquido na apuração do Lucro Real, desde que o valor total depreciado não ultrapasse o custo de aquisição do bem

A partir do período de apuração em que o montante acumulado das quotas de depreciação computado na determinação do lucro real atingir o custo de aquisição do bem, o valor da depreciação, registrado na escrituração comercial, deverá ser adicionado ao lucro líquido para efeito de determinação do lucro real.

Depreciação

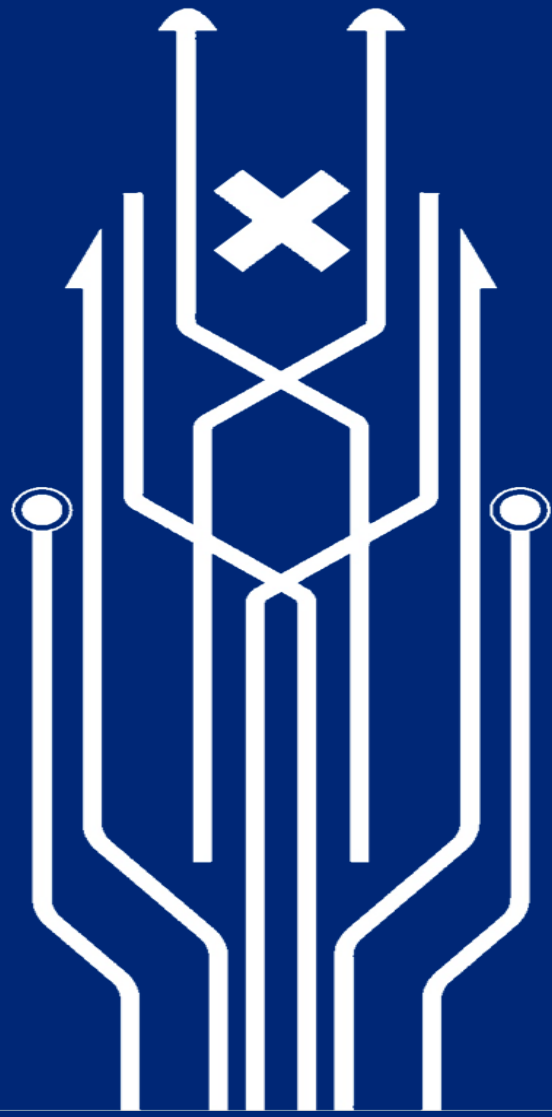
Dedutibilidade em Propriedades para Investimento

Ativos Não Circulantes (imóveis, terrenos) destinados à venda, locação (ou outra forma de rendimento) são classificados como **Propriedade para Investimentos**

- Nos termos do CPC 28 (Propriedade para Investimentos) **os ativos classificados nesta rubrica contábil são avaliados** com base no **valor justo**.
- Não é apropriada quota de depreciação contábil

Reconhecimento de depreciação para fins tributários via exclusão

Risco ou Oportunidade?



Linearização de Receitas

Linearização de Receitas

Arrendamentos Mercantis – Regra Contábil

A receita proveniente de **arrendamentos mercantis operacionais** deve ser reconhecida na receita **numa base de linha reta** durante o prazo do arrendamento mercantil, a menos que outra base sistemática seja mais representativa do modelo temporal em que o benefício do uso do ativo arrendado seja diminuído (CPC 06)

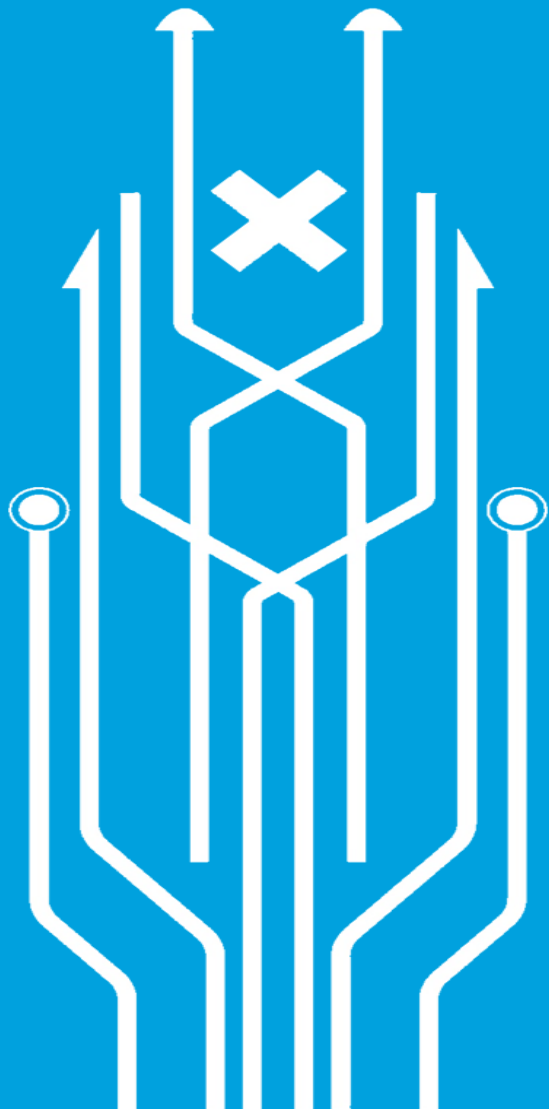
- Isto significa que o fluxo de caixa do recebimento “descasa” do registro contábil da receita
- A Lei 12.973/14 não dispõe ou prevê tratamento específico para esta situação. Apenas os arrendamentos mercantis financeiros possuem dispositivo específico

Linearização de Receitas

Arrendamentos Mercantis – Regra Contábil

- Apenas empresas tributadas pelo Lucro Presumido que optarem pela tributação em base ao regime caixa para tributação das receitas conseguem neutralizar
- Em certas situações contratos não tipificados como arrendamento mercantil, mas que contenham elementos contabilizados como arrendamento mercantil (artigo 49 da Lei 12.973/14)
 - Neste caso, o tratamento tributário no arrendador é a tributação com base no valor da contraprestação recebida (regime de caixa)

Risco ou Oportunidade?



Ágio – Aquisição de
Minoritários/ Combinações
de Negócio sem Aquisição
de Participação Societária

Ágio na Aquisição de Participações Societárias

Visão Geral: Registro e Mensuração do Custo de Aquisição

Critério Anterior

I – PL contábil da Investida

Ágio ou deságio dentre os seguintes fundamentos econômicos:

(a) Diferença no valor de mercado de bens do ativo;

(b) Valor de Rentabilidade com base em previsão dos resultados nos exercício futuros;

(c) Fundo de Comércio, intangíveis e outras razões

Lei 12.973/14

I – PL contábil da Investida

II – Mais ou menos valia. Diferença entre o valor justo dos ativos líquidos da investida e o seu PL.

III – Ágio por rentabilidade futura (goodwill).

Critérios de Reconhecimento e Alocação

Há critério de ordem:

- Primeiro aloca-se aos ativos identificáveis adquiridos e aos passivos assumidos a valor justo; e
- Posteriormente, aloca-se o montante residual ao ágio por rentabilidade futura (goodwill) ou o ganho proveniente de compra vantajosa.

Forma de Registro

Devem ser registrados em subcontas distintas.

Regra Geral

Critério Fiscal acompanha o critério contábil.

Ágio na Aquisição de Participações Societárias

Documentação

Lei 12.973/14

I – PL contábil da Investida



PL da investida na data da aquisição ou até 2 meses, no máximo, antes dessa data.

II – Mais ou menos valia.
Diferença entre o valor justo dos ativos líquidos da investida e o seu PL.



Laudo deve ser:

- Elaborado por perito independente
- Protocolado na RFB ou
- Sumário registrado em Cartório de Registro de Títulos e Documentos até o último dia útil do 13º. mês após aquisição da participação (ou aprovação por órgãos reguladores).

Documentação do item II disciplinada pela RFB via IN 1.515/14

III – Ágio por rentabilidade futura (goodwill).



Não é necessário preparar documentação específica para fins tributários.

Ágio na Aquisição de Participações Societárias

Dedutibilidade na Alienação ou Baixa do Investimento

**Mais ou Menos Valia
de Ativos e Passivos**

Ágio

**Ganho proveniente
de Compra Vantajosa**

**Computados como
ganho ou perda de
capital na alienação
ou liquidação do
investimento**

Tributável

Ágio na Aquisição de Participações Societárias

Amortização após Incorporação, Fusão ou Cisão (Realização)

II – Mais ou menos valia.
Diferença entre o valor justo dos ativos líquidos da investida e o seu PL.



Tratamento Tributário

Saldos existentes na contabilidade na data da aquisição poderão ser considerados como integrantes do custo do bem ou do direito que lhes deu causa para efeito de determinação de ganho ou perda de capital e do cômputo da depreciação, amortização ou exaustão.

III – Ágio por rentabilidade futura (goodwill)



Saldo existente na contabilidade na data da aquisição poderá ser excluído para fins de determinação do Lucro Real à razão de 1/60 avos, no máximo, para cada mês do período de apuração

III – Ganho por Compra Vantajosa



E os ativos sem prazo de vida útil definida?

Deverá ser computado na determinação do lucro real a partir da data do evento societário de incorporação, fusão ou cisão, a razão de, no mínimo, 1/60 para cada mês de apuração.

Ágio na Aquisição de Participações Societárias

Condições para Dedutibilidade

II – Mais ou menos valia.
Diferença entre o valor justo dos ativos líquidos da investida e o seu PL.

III – Ágio por rentabilidade futura (goodwill)

III – Ganho por Compra Vantajosa

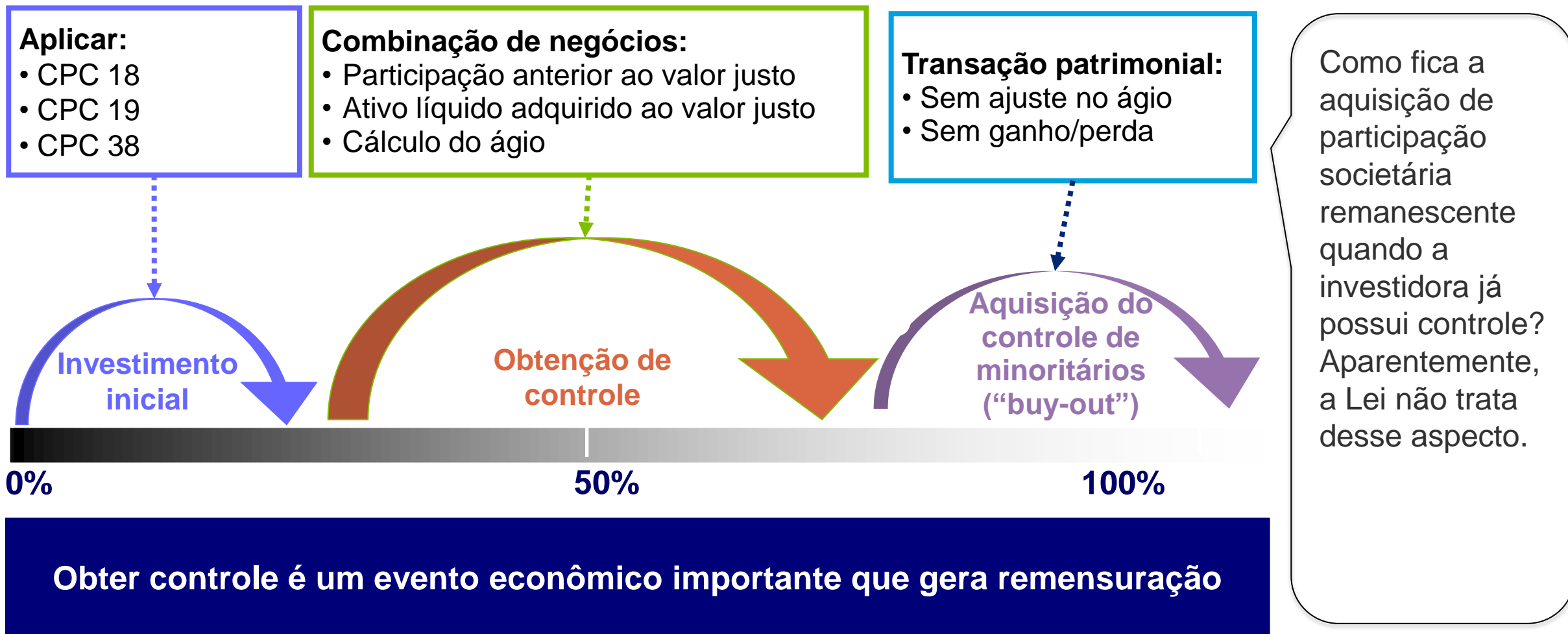
Tratamento Tributário

- Laudo tempestivamente protocolado ou registrado (*)
- Dados constantes no Laudo não devem apresentar vícios e incorreções de caráter relevante.
- Aquisição deve ser realizada entre partes não dependentes.
- Os valores que compõem a mais-valia e o ágio devem ser identificados e contabilizados em subcontas distintas).
- Dedutibilidade da despesa de depreciação, amortização ou exaustão, na hipótese de mais valia de bens ou direitos, deve estar intrinsecamente relacionada com a produção ou comercialização de bens ou serviços.

(*) Restrição relacionada a elaboração e registro do Laudo não se aplica para as participações societárias adquiridas até 31/12/2013 para os optantes, ou até 31/12/2014 para os não optantes.

Ágio na Aquisição de Participações Societárias

Aquisição de Participação de Minoritários

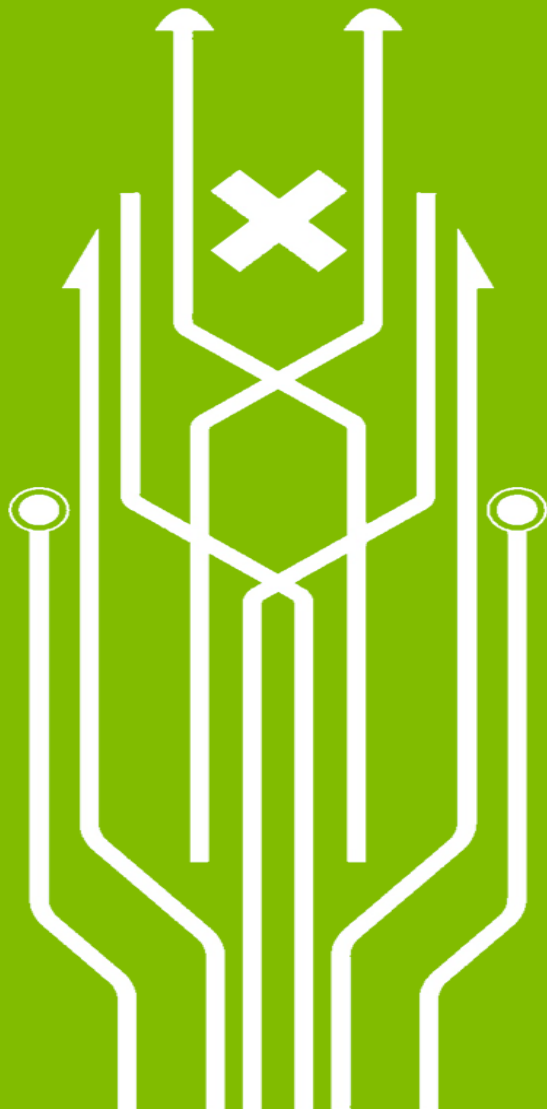


Ágio na Aquisição de Participações Societárias

Combinação de Negócios sem Aquisição de Participação

Definições (CPC 15)

- **Combinação de Negócios:** É uma operação ou outro evento por meio do qual um adquirente obtém o controle de um ou mais negócios, independentemente da forma jurídica da operação.
- **Negócio:** conjunto integrado de atividades e ativos capaz de ser conduzido e gerenciado para gerar retorno, na forma de dividendos, redução de custos ou outros benefícios econômicos, diretamente a seus investidores ou outros proprietários, membros ou participantes.
- Isto significa que aquisições de Ativos, que não sejam necessariamente participações societárias, podem ser alcançadas pelo Pronunciamento
- A Lei 12.973/14 não dispõe ou prevê tratamento específico para esta situação



Figuras Fiscais
Impactadas pelos Efeitos
Contábeis – Lucro da
Exploração, Preços de
Transferência,
Subcapitalização

Figuras Fiscais Impactadas pelos Efeitos Contábeis

Lucro da Exploração, Preços de Transferência, Subcapitalização

- A Lei 12.973/14 prevê tratamento específico, para fins tributários, dos ajustes advindos do CPC
 - Apuração do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS
- Diversas figuras existentes na legislação tributária, tais como Lucro da Exploração, Preços de Transferência, Subcapitalização também sofrem impactos advindos do registro contábil
 - No entanto, não há tratamento específico na legislação para essas figuras, no que tange aos ajustes contábeis em custos ou passivos, por exemplo

Consultor	Cargo	Telefone	E-mail
Carlos Vivas	Sócio de Consultoria Tributária	(21) 3981-0482	cavivas@deloitte.com
Mario Nascimento	Sócio de Consultoria Tributária	(21) 3981-0660	marionascimento@deloitte.com

Aviso Legal

Esta apresentação foi escrita e preparada em termos gerais e, portanto, não deve ser utilizada para cobrir situações específicas; a aplicação dos princípios apresentados depende das circunstâncias particulares envolvidas e recomendamos que assistência profissional seja obtida antes da decisão de adotar ou não uma ação devido a qualquer dos conteúdos desta apresentação.

A Deloitte terá o prazer de assessorar os leitores sobre como aplicar os princípios apresentados nessa apresentação em suas circunstâncias específicas. A Deloitte não será responsável por nenhuma reivindicação, passivo ou despesa ocasionados a qualquer pessoa que decidir adotar ou não uma ação devido a qualquer dos conteúdos desta apresentação.

Este documento é somente para sua informação. Conseqüentemente, você não deve, sem nosso consentimento prévio, mencionar ou usar nosso nome ou esta apresentação para qualquer outra finalidade, assim como ela não deve ser apresentada ou distribuída a terceiros.

Deloitte.

A Deloitte refere-se a uma ou mais entidades da Deloitte Touche Tohmatsu Limited, uma sociedade privada, de responsabilidade limitada, estabelecida no Reino Unido ("DTTL"), sua rede de firmas-membro, e entidades a ela relacionadas. A DTTL e cada uma de suas firmas-membro são entidades legalmente separadas e independentes. A DTTL (também chamada "Deloitte Global") não presta serviços a clientes. Consulte www.deloitte.com/about para obter uma descrição mais detalhada da DTTL e suas firmas-membro.

A Deloitte oferece serviços de auditoria, consultoria, assessoria financeira, gestão de riscos, e consultoria tributária para clientes públicos e privados dos mais diversos setores. A Deloitte atende a quatro de cada cinco organizações listadas pela Fortune Global 500®, por meio de uma rede globalmente conectada de firmas-membro em mais de 150 países, trazendo capacidades de classe global, visões e serviços de alta qualidade para abordar os mais complexos desafios de negócios dos clientes. Para saber mais sobre como os cerca de 225.000 profissionais da Deloitte impactam positivamente nossos clientes, conecte-se a nós pelo Facebook, LinkedIn e Twitter.