



Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais – CCA/UnB
Universidade de Brasília – UnB
Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Ciência da
Informação e Documentação – FACE
Curso de Graduação em Ciências Contábeis

GUSTAVO LORENTZ GOMES BARBOSA

A REGULAÇÃO DOS EFEITOS FISCAIS DAS NOVAS
FERRAMENTAS CONTÁBEIS COM O FIM DO RTT – SOB A
ÓTICA ÁGIO EM ACÓRDÃOS DO CARF

Brasília – DF
2013

GUSTAVO LORENTZ GOMES BARBOSA

A REGULAÇÃO DOS EFEITOS FISCAIS DAS NOVAS
FERRAMENTAS CONTÁBEIS COM O FIM DO RTT – SOB A
ÓTICA ÁGIO EM ACÓRDÃOS DO CARF

Monografia de Graduação do curso de Ciências Contábeis da Universidade de Brasília (UnB), como requisito para obtenção do Título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientação: Prof. Paulo César de Melo Mendes

RESUMO

O Brasil aderiu ao padrão internacional através da Lei nº 11.638/07. A adoção desse padrão revolucionou toda uma estrutura de princípios e diretrizes da contabilidade nacional, que passou a priorizar a essência sobre a forma das operações societárias. Com as mudanças trazidas pela convergência contábil, foram inseridas novas ferramentas contábeis até então não existentes na contabilidade brasileira. Esses instrumentos, quando utilizados na contabilidade implicam em receitas, custos e despesas das empresas, mas não impactam na apuração fiscal devido à vigência do Regime Tributário Transitório – RTT. O presente trabalho busca demonstrar a necessidade de se regulamentar os efeitos fiscais das hipóteses de aplicação dessas novas ferramentas com o fim do RTT, de modo que não cause insegurança jurídica para as partes de uma relação fiscal. Para isso, será feita uma análise qualitativa dos acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, última instância de julgamento administrativo no âmbito da Receita Federal, sobre o ágio nas operações de aquisição de participação societária, elemento presente em diversas operações do mundo societário, que gera efeitos fiscais de despesa de sua amortização no lucro real e é objeto de inúmeros autos de infrações questionando a legitimidade das formas de sua aplicação. Com as informações coletadas, o resultado da pesquisa demonstrará a necessidade de apontar as hipóteses em que a aplicação das ferramentas contábeis produzirá efeitos fiscais, pois no caso do ágio, mesmo que se siga “a risca” a lei, com registros contábeis e atos contratuais perfeitos, o fisco só vem aceitando, para fins fiscais, uma hipótese de operação societária que possibilita a dedução deste. Ao final, será verificado, através da análise qualitativa da minuta de medida provisória disponibilizada pelo governo aos empresários, um prospecto de como seria a regulamentação dos efeitos fiscais para as hipóteses de aplicação do valor justo.

Palavras-chave: 1. Lei 11.638 2. Novas ferramentas contábeis 3. Regime de Tributação Transitória 4. Ágio 5. Valor justo 6. Insegurança jurídica

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	4
1.1 QUESTÃO PROBLEMA.....	4
1.2 JUSTIFICATIVA	5
1.3 PROPOSTA DE PESQUISA	5
1.4 OBJETIVO	5
2. REFERENCIAL TEÓRICO	6
2.1 A NOVA CONTABILIDADE – LEIS Nº 11.638 E 11.941	6
2.2 REGIME TRIBUTÁRIO DE TRANSIÇÃO – RTT	8
2.3 ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE EMPRESAS	10
2.4 CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS - CARF.....	15
2.5 DO VALOR JUSTO.....	16
2.6 O PROJETO DE MEDIDA PROVISÓRIA PARA FINALIZAR COM REGIME TRIBUTÁRIO DE TRANSIÇÃO E REGULAR A DEDUÇÃO DO ÁGIO.....	17
3. PROCEDER METODOLÓGICO	18
4. RESULTADOS E ANÁLISE	19
4.1 ANÁLISE DE ACÓRDÃOS DO CARF SOBRE A AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO	19
4.2 ANÁLISE DO VALOR JUSTO SOB A PERSPECTIVA DA MINUTA DE MEDIDA PROVISÓRIA PROPOSTA PELO GOVERNO FEDERAL NO FINAL DO ANO DE 2012	23
5. CONCLUSÃO.....	31
REFERÊNCIAS	32
MINUTA DA MEDIDA PROVISÓRIA QUE PROPÕE O FIM DO RTT E REGULA O ÁGIO PARA FINS FISCAIS	34

1. INTRODUÇÃO

Em um contexto de globalização e uma constante exigência do mercado mundial por informações cada vez mais detalhadas que expressem a realidade econômico-financeira das empresas, o surgimento de uma contabilidade padronizada com demonstrações contábeis confiáveis e passíveis de comparação com o restante do mundo é uma ferramenta essencial para entrada de países no círculo mundial de investimentos.

Esse padrão de normas contábeis internacionalmente aceitas é denominada de *International Financial Reporting Standards - IFRS*.

O Brasil aderiu ao padrão internacional com a Lei nº 11.638/07. A adoção do padrão revolucionou toda a estrutura de princípios e diretrizes da contabilidade nacional, passando a priorizar a essência sobre a forma das operações societárias.

Com as mudanças trazidas pela convergência das normas da contabilidade, foram inseridas novas ferramentas contábeis até então não existentes na contabilidade brasileira. Esses instrumentos, quando utilizados na contabilidade implicam em receitas, custos e despesas das empresas.

As mudanças trazidas com a nova contabilidade implicaram em alteração na base de cálculo de importantes tributos como a Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, o Imposto de Renda – IR e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, sem a delimitação dos impactos na carga tributária das empresas.

A Receita Federal do Brasil, logo após a adoção dos padrões internacionais de contabilidade, apresentou o Regime Tributário de Transição – RTT (instituído pela Medida Provisória nº 449/08, posteriormente convertido na Lei nº 11.941/09) que neutraliza os efeitos tributários decorrente da convergência da contabilidade brasileira.

Sob a vigência do RTT, a contabilidade societária pode evoluir sem a influência da atividade fiscal, todos os efeitos gerados pelas novas normas contábeis não impactam na apuração dos tributos.

Ocorre que o RTT é um regime de transição e como tal, uma medida temporária adotada pela Receita Federal para o período de convergência e adequação as novas normas pelas empresas brasileiras e, portanto, chegará o dia em que a contabilidade societária adentrará ao mundo fiscal, trazendo consigo as novas ferramentas contábeis.

1.1 QUESTÃO PROBLEMA

Haverá necessidade de regulamentação dos efeitos fiscais em operações que se utilizarem das novas ferramentas contábeis com a revogação do RTT?

1.2 JUSTIFICATIVA

O presente trabalho justifica-se devido à relevância do estudo de uma perspectiva de como será a contabilidade fiscal com fim do Regime Tributário de Transição e o consequente fim da neutralidade dos efeitos tributários provenientes das mudanças dos procedimentos contábeis com a adoção da nova contabilidade.

A necessidade de se regular os efeitos das novas ferramentas contábeis quando aplicados diretamente na contabilidade fiscal, de modo que não acarretem em insegurança jurídica as partes de uma relação tributária.

1.3 PROPOSTA DE PESQUISA

A proposta de pesquisa ater-se-á a análise de uma ferramenta utilizada na contabilidade societária que produz efeitos diretos na apuração fiscal. Essa ferramenta é o ágio, o qual a lei determina que quando o seu fundamento econômico é a expectativa de rentabilidade futura, esse poderá ser amortizado e deduzido da apuração do lucro real para fins do imposto de renda.

Contudo, apesar da determinação legal, nem sempre o ágio fundado na expectativa de rentabilidade futura é passível de amortização, conforme serão analisadas as autuações do fisco brasileiro em empresas que fizeram operações societárias que originaram no referido ágio e vêm deduzindo sua amortização no lucro real.

Assim, será elaborada pesquisa qualitativa em acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, segunda instância de julgamento administrativo da Receita Federal, que tratam de operações de ágio por expectativa de rentabilidade futura que levaram a dedução de sua amortização no lucro real.

Ao final, será verificado, através da análise qualitativa, como seria a regulamentação dos efeitos fiscais para as hipóteses de aplicação do valor justo, sob uma perspectiva da minuta de medida provisória disponibilizada pelo governo aos empresários no final de 2012, que propõe o fim do RTT e define as hipóteses em que ágio terá efeito fiscal.

1.4 OBJETIVO

O objetivo do trabalho é demonstrar a necessidade de regulamentação das hipóteses em que as novas ferramentas contábeis surtirão efeitos fiscais com o fim do RTT.

Isso porque, caso não sejam reguladas esses novos instrumentos contábeis, a contabilidade fiscal estará propícia a uma nova insegurança jurídica semelhante aos casos de ágio por expectativa de rentabilidade futura que serão estudados mais adiante.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 A NOVA CONTABILIDADE – LEIS Nº 11.638 E 11.941

A contabilidade brasileira, até o advento da Lei 11.638 de 2007, era baseada em um sistema rígido, engessado e fortemente influenciado pelas normas tributárias, principalmente do regulamento do Imposto de Renda.

Essa influência não necessariamente foi ruim para a ciência contábil, pois promoveu grandes avanços na contabilidade nacional, mas o excesso de normatização acabou por retirar a possibilidade de interpretação dos eventos econômicos financeiros pela contabilidade. Isso levou, em alguns casos, ao suprimento de princípios fundamentais contábeis para o cumprimento à risca das regras.

Nesse sentido, Iudícibus, Martins, Gelbcke e Santos (2010) discorre sobre o tamanho da influência da legislação tributária na contabilidade.

“A contabilidade sempre foi muito influenciada pelos limites e critérios fiscais, particularmente os da legislação do Imposto de Renda. Esse fato, ao mesmo tempo em que trouxe à Contabilidade algumas contribuições importantes e de bons efeitos, limitou à evolução dos Princípios Fundamentais de Contabilidade ou, ao menos, dificultou a adoção prática dos princípios contábeis adequados, já que a Contabilidade era feita pela maioria das empresas com base nos preceitos e formas de legislação fiscal, a qual nem sempre se baseava em critérios contábeis corretos”.

E, como o principal fim da contabilidade de prestação de informações confiáveis aos seus usuários (investidores e potenciais, bancos, empregados, fornecedores, governo, clientes, etc) não estava sendo atingido, buscou-se alterar a perspectiva e relevância da ciência contábil brasileira agora para um cunho econômico empresarial, passando a oferecer informações com maior grau de confiabilidade.

Assim, a contabilidade não mais deveria vislumbrar apenas um panorama patrimonial das empresas, mas apontar a realidade econômico-financeira empresarial. Para isso, seria necessária a adoção de um novo modelo de contabilidade que atendesse aos anseios dos usuários das informações.

Em busca de demonstrar a real situação econômico-financeira das empresas, até então vislumbrada em uma perspectiva histórica patrimonial, ocasionada pelo excesso de normas rígidas que impossibilitavam a demonstração da conjuntura econômica empresarial, optou-se por convergir a contabilidade nacional para os padrões internacionais.

A lei nº 11.638/07, complementada pela lei nº 11.941/09, convergiu a contabilidade brasileira aos padrões internacionais. A nova contabilidade revolucionou a atuação do profissional contabilista que deixou de pautar-se por normas rígidas, sistema de *code Law*, e passou a privilegiar princípios e diretrizes contábeis, *commum Law*.

O novo modelo contábil busca privilegiar a essência das operações ao invés de normas rígida que delimitavam as formas de se contabilizar cada situação societária. Isto é, a nova contabilidade procura representar a realidade econômico-financeira das transações e os seus resultados empresariais.

O item 35 do Pronunciamento Conceitual Básico – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis define a base da nova contabilidade brasileira.

Para que a informação represente com propriedade as transações e outros eventos que ela se propõe a representar, é necessário que essas transações e eventos sejam contabilizados e apresentados de acordo com a sua essência ou substância e a sua realidade econômica, e não meramente sua forma legal. A essência das transações ou outros eventos nem sempre é consistente com o que aparenta ser com base na sua forma legal ou artificialmente produzida. Por exemplo, uma entidade pode vender um ativo a um terceiro de tal maneira que a documentação indique a transferência legal da propriedade a esse terceiro; entretanto, poderão existir acordos que assegurem que a entidade continuará a usufruir os futuros benefícios econômicos gerados pelo ativo. Em tais circunstâncias, reportar a venda não representaria com propriedade a transação realizada (se é que de fato houve uma transação).

Com convergência para os padrões internacionais, a contabilidade adotou critérios econômicos para melhor interpretar as transações e perdeu aquele caráter engessado ou objetivo amparado em normas rígidas.

A partir de então, a nova contabilidade tornou-se subjetiva e dependente de interpretações aos princípios e diretrizes contábeis dadas pelo profissional contabilista.

Conforme discorre Iudícibus, Martins, Gelbcke e Santos (2010), trata-se de uma subjetividade responsável, ou seja, responsabilidade que se exige do contador moderno situado na nova contabilidade com os padrões internacionais.

“Subjetivismo responsável é a faceta moderna da objetividade tradicional, às vezes por demais apegada à forma, aos documentos comprobatórios e ao que é tangível. (...) significa desvendar a incerteza naquela parcela que se apresenta como risco calculável, utilizando as técnicas de previsão,

quantitativas e de análise mais avançadas. No fundo, saber usar o subjetivismo responsável é tudo que se requer de um contador moderno, principalmente na ótica da nova Contabilidade brasileira, atrelada à internacional”.

Não obstante, o maior nível de subjetividade, devido a nova contabilidade estar atrelada aos princípios, não impede que existam normas balizadoras na contabilidade moderna.

Contudo, essas normas precisam estar de acordo com os princípios e devem nortear o contador a seguir a essência das operações e não fazer o papel de resolver conflitos pontuais, como na antiga contabilidade.

Das leis nº 11.638/07 e 11.941/09 surgiram novas ferramentas contábeis que atribuem um caráter subjetivo à mensuração patrimonial. Dentre essas, pode-se destacar o valor presente, o teste do *impairment* e o valor justo, este último que será apresentado em capítulo adiante.

2.2 REGIME TRIBUTÁRIO DE TRANSIÇÃO – RTT

O artigo 1º da lei nº 11.683/08 altera dispositivos da lei das Sociedades por Ações e acrescenta o parágrafo sétimo ao artigo 177, da lei 6.404/76, que trata sobre escrituração contábil. Dispõe esse parágrafo sobre a neutralidade tributária da nova contabilidade societária para fins de escrituração fiscal, conforme abaixo transcrito.

Art. 1º Os arts. 176 a 179, 181 a 184, 187, 188, 197, 199, 226 e 248 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, passam a vigorar com a seguinte redação:

(...)

“Art. 177.....

(...)

§ 7º Os lançamentos de ajuste efetuados exclusivamente para harmonização de normas contábeis, nos termos do § 2º deste artigo, e as demonstrações e apurações com eles elaboradas não poderão ser base de incidência de impostos e contribuições nem ter quaisquer outros efeitos tributários.” (NR)

Todavia, como a lei nº 11.683/08 não regula os efeitos tributários das mudanças na contabilidade societárias e, também, não define o seu impacto fiscal, surgiu a necessidade de formalização da desvinculação da contabilidade fiscal da contabilidade societária.

Assim, revogou-se o parágrafo sétimo, da lei 11.638/08 e por meio da Medida Provisória nº 449/08, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/09, foi criado o Regime Tributário de Transição – RTT.

Esse regime, instituído pelo artigo 15 da Lei nº 11.941/09, teve o objetivo de neutralizar as relações tributárias que viessem a ser alteradas com a convergência da contabilidade brasileira para os padrões internacionais.

Art. 15. Fica instituído o Regime Tributário de Transição – RTT de apuração do lucro real, que trata dos ajustes tributários decorrentes dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei no 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei.

§ 1º O RTT vigorará até a entrada em vigor de lei que discipline os efeitos tributários dos novos métodos e critérios contábeis, buscando a neutralidade tributária.

O regime de transição determina para fins fiscais que será válida a legislação contábil existente até o fim de dezembro do ano de 2007. Ou seja, qualquer alteração na contabilidade, posterior ao final do ano de 2007, não implicaria em impacto na apuração fiscal do contribuinte.

Nesse sentido se manifestaram Iudícibus, Martins, Gelbcke e Santos (2010), em trecho transcrito abaixo:

O Regime Tributário de Transição (RTT), introduzindo por meio da Medida Provisória 449/08, transformada na Lei nº 11.941/09, passou a considerar, para fins fiscais, as regras tributárias existentes ao final de dezembro de 2007. Em resumo, todas as modificações introduzidas pelas referidas Leis e pelas novas normas emitidas pelo CPC em direção às Normas Internacionais de Contabilidade são fiscalmente neutras. Ou seja, não têm efeito fiscal.

O regime transição era aplicado aos contribuintes sujeitos a sistemática do lucro real ou lucro presumido, tendo sua adoção facultativa durante os anos de 2008 e 2009, tornando-se obrigatório no ano de 2010.

A partir do ano de 2010 a adoção do regime transitório era de adesão obrigatória até o surgimento de nova legislação que disciplinasse os efeitos tributários da nova contabilidade brasileira.

O artigo 21, da lei 11.491/09, ressalva expressamente que os efeitos da neutralidade fiscal para os tributos sofrem impactos diretos com as mudanças na contabilidade. Ou seja, o RTT não estava restrito ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, mais à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, à Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, conforme artigo da lei transcrito abaixo:

Art. 21. As opções de que tratam os arts. 15 e 20 desta Lei, referentes ao IRPJ, implicam a adoção do RTT na apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da

Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS.

Em resumo, para as empresas sujeitas ao RTT, foi estabelecido que as alterações apresentadas pela Lei 11.638/07 e as alterações da MP 449/08, que impliquem novos critérios de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na apuração do lucro real, não produzem efeitos para fins fiscais, devendo ser considerados os critérios contábeis vigentes até o final do ano 2007.

Além disso, o RTT não é de aplicação restrita as referidas leis que introduziram os padrões da contabilidade internacional no Brasil. O artigo 16, parágrafo único, da Lei 11.941/09 é explícito em estender a neutralidade fiscal a todos os órgãos reguladores que visem alinhar a legislação específica com os padrões internacionais contábeis.

Art. 16. As alterações introduzidas pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei que modifiquem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na apuração do lucro líquido do exercício definido no art. 191 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, não terão efeitos para fins de apuração do lucro real da pessoa jurídica sujeita ao RTT, devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007.

Parágrafo único. Aplica-se o disposto no caput deste artigo às normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e pelos demais órgãos reguladores que visem a alinhar a legislação específica com os padrões internacionais de contabilidade

Portanto, as empresas obrigadas a adotar o RTT devem promover as adições e exclusões no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) para neutralizar os efeitos da nova legislação societária mantendo os critérios da contabilidade vigente em 31 de dezembro de 2007.

2.3 ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE EMPRESAS

De acordo como o item 32 do Pronunciamento Técnico CPC 18 (R2) – Investimento em Coligada, em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto, “na aquisição do investimento, quaisquer diferenças entre o custo do investimento e a participação do investidor no valor justo líquido dos ativos e passivos identificáveis da investida devem ser contabilizadas” como ágio fundado em rentabilidade futura (*goodwill*) relativo à empresa adquirida. Ou seja, o ágio ou *goodwill* na aquisição de empresas é a diferença entre o valor pago pela adquirente e o valor de mercado da empresa incorporada, cindida ou fusionada.

Contudo, esse conceito do ágio (*goodwill*) é originado das novas normas contábeis, através das interpretações do CPC e dessa forma não se aplica a atual contabilidade fiscal devido à neutralidade instituída pelo RTT.

O ágio válido para a contabilidade fiscal é o estabelecido pelas normas anteriores a dezembro de 2007, isto é, a diferença entre o valor pago pela aquisição e o valor registrado na contabilidade da adquirida.

Nesse sentido, Instrução CVM nº 247/96 conceitua o ágio e determina como esse deverá ser registrado no ativo da empresa adquirente com as devidas indicações dos fundamentos econômicos que o motivaram.

Art. 14. O ágio ou deságio computado na ocasião da aquisição ou subscrição do investimento deverá ser contabilizado com indicação do fundamento econômico que o determinou.

Parágrafo 1º O ágio ou deságio decorrente da diferença entre o valor de mercado de parte ou de todos os bens do ativo da coligada e controlada e o respectivo valor contábil, deverá ser amortizado na proporção em que o ativo for sendo realizado na coligada e controlada, por depreciação, amortização, exaustão ou baixa em decorrência de alienação ou perecimento desses bens ou do investimento.

§ 2º O ágio ou o deságio decorrente da diferença entre o valor pago na aquisição do investimento e o valor de mercado dos ativos e passivos da coligada ou controlada, referido no parágrafo anterior, deverá ser amortizado da seguinte forma:

- a) o ágio ou o deságio decorrente de expectativa de resultado futuro – no prazo, extensão e proporção dos resultados projetados, ou pela baixa por alienação ou perecimento do investimento, devendo os resultados projetados serem objeto de verificação anual, a fim de que sejam revisados os critérios utilizados para amortização ou registrada a baixa integral do ágio; e
- b) o ágio decorrente da aquisição do direito de exploração, concessão ou permissão delegadas pelo Poder Público – no prazo estimado ou contratado de utilização, de vigência ou de perda de substância econômica, ou pela baixa por alienação ou perecimento do investimento.

Verifica-se que a instrução apresenta três formas de avaliação do fundamento econômico do ágio, são elas:

- O ágio ou deságio decorrente da diferença entre o valor de mercado de parte ou de todos os bens do ativo da coligada e controlada e o respectivo valor contábil.
- O ágio ou o deságio decorrente da diferença entre o valor pago na aquisição do investimento e o valor de mercado dos ativos e passivos da coligada ou controlada decorrente de expectativa de resultado futuro
- O ágio ou o deságio decorrente da diferença entre o valor pago na aquisição do investimento e o valor de mercado dos ativos e passivos da coligada ou

controlada decorrente aquisição do direito de exploração, concessão ou permissão delegadas pelo Poder Público.

Dispõe a instrução normativa que para o ágio proveniente do confronto entre valor de mercado e o valor patrimonial dos bens, sua amortização será feita de acordo com a baixa dos ativos da controlada ou da coligada, e no caso do ágio ou deságio oriundo da rentabilidade futura, a amortização será feita conforme laudo que fundamente a expectativa de rentabilidade futura (PÊGAS, 2012).

O Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99, no artigo 385, igualmente definiu o conceito de ágio para fins de tributação. Para regulamento, ágio é a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor patrimonial das ações adquiridas.

Art. 385 - O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em:

I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo 21; e II - ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o número I.

II - ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o inciso anterior.

§ 1º O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 1º). § 2º - O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico:

I - valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;

II - valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;

III - fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

§ 3º o lançamento com os fundamentos de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 3º).

Por sua vez, o artigo 7º da Lei nº 9.532/97, define em qual hipótese a amortização do ágio poderá ser deduzida do lucro real.

Art. 7º A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977: (Vide Medida Provisória nº 135, de 30.10.2003)

(...)

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração; (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998)

A lei acima mencionada determina que a dedução do lucro real da amortização ágio por expectativa de rentabilidade futura (feito por laudo) da empresa adquirida se dará no momento de sua incorporação. Essa amortização do ágio seguirá à razão de no máximo um sessenta avos por mês do período de apuração.

A legislação restringe-se aos requisitos apostados acima para o aproveitamento do ágio para a dedução de IRPJ e CSLL. Todavia, não dispõe em quais hipóteses as operações societárias que envolvam o ágio com fundamento econômico por expectativa de rentabilidade futura serão válidos para a dedução dos referidos tributos.

Hoje existem disputas milionárias nos órgãos de julgamento administrativo da Receita Federal, devido às diferentes hipóteses de operações utilizando-se do ágio com fundamento econômico na expectativa de rentabilidade futura, conforme reportagem publicada pelo jornal Folha de São Paulo em julho de 2013, que retrata a realidade existente no país quanto às operações de ágio.

A Receita Federal montou uma operação de guerra contra grandes empresas que, **amparadas pela legislação tributária**, encontram formas de reduzir o imposto.

Juntas, essas companhias descontaram cerca de R\$ 110 bilhões da base de cálculo de seu imposto, fazendo acender um sinal de alerta.

(...)

A controvérsia levou centenas de corporações ao Carf (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais), no qual está sendo travada uma discussão que pode significar um rombo para o leão ou o fim de muitas empresas.

(...)

A pressão contra as empresas começou em 2010, quando a Receita criou uma equipe especializada em identificar possíveis fugas fiscais. Hoje, esse time conta com uma centena de auditores, em São Paulo, no Rio de Janeiro e em Belo Horizonte.

Resultado: R\$ 50 bilhões em multas contra 102 grandes empresas entre 2010 e 2012. Até 2010, haviam sido aplicadas 37. No primeiro trimestre deste ano, já são 34 os processos em andamento, e a equipe já colocou na mira outras 250 operações.

A maior parte das transações monitoradas pelos auditores se refere a fusões e aquisições ou reestruturações dentro do mesmo grupo econômico. Martins, da Receita, estima que, em 60% dos casos, tenha havido "criação fictícia" de ágio, usado indevidamente para abater imposto. (fonte: Folha de São Paulo - Julio Wiziack, Mariana Carneiro - Fisco vê má-fé em planejamento tributário – 21.07.2013)

O ágio pode ser gerado em diversas operações societárias, em uma situação onde há o efetivo pagamento das participações societárias adquiridas de outra empresa que não faz parte do grupo econômico (ágio externo) e, o ágio cuja aquisição participações societárias se

dá dentro do mesmo grupo econômico (ágio interno ou ágio de si mesmo), conforme discorrem Valero, Galafassi, Oliveira, Ono, Takata, Lima e Pereira.

A questão do “ágio interno” ou “ágio de si mesmo” – A Receita Federal do Brasil, principalmente após a criação em São Paulo e Rio de Janeiro das Delegacias Especiais de Grandes Contribuintes (DEMAC), tem atuado mais fortemente no combate às reduções das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL pela via da amortização, nos termos deste artigo do Regulamento, de ágio gerado a partir de reestruturação societária de grupos econômicos (incorporação de empresas ou incorporação de ações).

As empresas são acusadas pelo fisco de realizar negócios jurídicos intragrupo, cujo único propósito seria a geração de ágio artificial, a ser amortizado fiscalmente no prazo permitido pela legislação tributária.

São operações que, via de regra, iniciam-se com a avaliação econômica dos investimentos em controladas ou coligadas, sem reconhecimento de mais-valia na investidora, e, ato contínuo, utiliza-se o resultado constante do laudo de avaliação como referência de valor atribuído na subscrição de capital na nova empresa do grupo ou na empresa já existente, seguindo-se, invariavelmente, uma operação de incorporação, possibilitando assim trazer o ágio para dentro da investidora ou trazer a investidora para dentro da investida (incorporação reversa), amortizando-o no prazo previsto na legislação. Outras vezes a operação geradora do ágio é de incorporação de ações a valor de mercado de empresa pertencente ao mesmo grupo econômico, mas sem reconhecimento de mais-valia na investidora.

Essa falta de regulamentação das hipóteses de utilização das ferramentas contábeis leva uma insegurança jurídica entre partes da relação fiscal. Tomando como exemplo o ágio com fundamento econômico por expectativa de rentabilidade futura, que apesar de previsto legalmente como uma hipótese de dedução do lucro real, as empresas que promovem esse tipo de operação vem sendo autuadas pelo fisco, conforme trecho reportagem publicado pela Revista Consultor Jurídico em novembro de 2012.

O aproveitamento do ágio interno, gerado em operações societárias dentro do mesmo grupo empresarial como forma de burlar a cobrança de Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, é hoje o principal alvo da Receita Federal. Com autuações que somam anualmente R\$ 100 bilhões, esse tipo de planejamento tributário, já tido pelo fisco como uma nova “tese tributária”, é o inimigo público número 1, ao lado do abatimento de insumos indevidos no cálculo do PIS e da Cofins não cumulativos e do envio não tributado de lucros a coligadas e subsidiárias no exterior. A afirmação é do procurador-chefe da Fazenda Nacional no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Paulo Roberto Riscado Júnior.

Em palestra feita em São Paulo nesta quinta-feira (1º/11), o procurador falou sobre a proliferação de planejamentos tributários com operações societárias fictícias para gerar ágio e abater tributos. “É uma decisão perigosa. **A chance de se ganhar um auto de infração é de 99%** e o lançamento tributário é ótimo: glosa-se o ágio usado, tributa-se o ganho de capital da operação e aplica-se multa agravada”, alertou.

(...)

A discussão gira em torno do ágio absorvido nas operações de aquisição de empresas. A Lei 9.532/1997 permite que o valor a mais pago pela compradora por conta da rentabilidade futura do negócio, estimada por quem

vende, possa ser deduzido, como despesa, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Na época em que foi editada, a norma tinha como objetivo incentivar as privatizações.

(...)

No entanto, o assunto ainda não está pacificado. O fisco, que acumula acórdãos favoráveis, permanece dizendo que é preciso comprovar, nessas operações, o propósito negocial da mudança societária.

(...)

Para Riscado, o entendimento dos contribuintes pela interpretação literal da lei coloca o fisco contra a parede, o que pode se voltar contra as próprias empresas. “Isso leva a uma produção exagerada de leis e à redação de hipóteses abertas de incidência tributária, que delegam ao fisco a interpretação do que deve ou não ser cobrado”, afirma.

(Alessandro Cristo, Revista Consultor Jurídico, 3 de novembro de 2012)

A matéria da amortização do ágio é de extrema relevância para o fisco federal e para as empresas, pois não existe um posicionamento assentado nos tribunais de julgamento da Receita Federal sobre a dedução da amortização do ágio por expectativa de rentabilidade futura.

Adiante serão analisados acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF sobre autuações em operações de amortização de ágio.

2.4 CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS - CARF

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, tem por finalidade julgar recursos de ofício e voluntário de decisão das Delegacias da Receita Federal de Julgamento (primeira instância), bem como os recursos de natureza especial, que versem sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, conforme o regulamento interno do CARF (2009).

O CARF é dividido em seções, compostas por câmaras, que possuem turmas julgadoras. As turmas são compostas por conselheiros de forma paritária, três conselheiros representantes dos contribuintes e três conselheiros representantes do fisco. O Conselho é um órgão técnico, por ser formado por auditores da receita federal e profissionais representantes das instituições de classe com notório saber jurídico e contábil.

A função do CARF é fazer a análise de recursos de ofício (fisco) e voluntário (contribuinte) no intuito de aprimorar e verificar a legalidade dos lançamentos fiscais, podendo mantê-los ou cancelá-los no todo ou em parte quando julgados e formalizados através de acórdãos. Ou, também é da competência do CARF, requerer diligências junto as delegacias da Receita Federal em busca de esclarecimentos de dúvidas capazes de comprovar a existência

de exigibilidade ou não dos tributos cobrados ou requeridos para ressarcimento, através de resoluções.

2.5 DO VALOR JUSTO

Conforme dispõe o Pronunciamento Técnico CPC 12 – Ajuste a Valor Presente, pode-se conceituar o valor justo (*fair value*) como:

Valor justo (*fair value*) - é o valor pelo qual um ativo pode ser negociado, ou um passivo liquidado, entre partes interessadas, conhecedoras do negócio e independentes entre si, com a ausência de fatores que pressionem para a liquidação da transação ou que caracterizem uma transação compulsória.

O valor justo ou valor de mercado é uma ferramenta introduzida pela nova contabilidade para refletir a realidade econômico-financeira dos investimentos das empresas.

A lei nº 11.638/07, e o CPC, determina que as empresas classifiquem suas aplicações em instrumentos financeiros como sendo destinadas à negociação, disponíveis para venda ou mantidos para vencimento.

Assim, a depender da classificação, surgirão formas distintas para a escrituração do aumento ou diminuição dos valores dos investimentos (CPC 14).

O valor justo se aplica para os casos onde os investimentos financeiros são classificados como destinado à negociação. O valor do referido ajuste é contabilizado pelo saldo existente entre e a diferença do valor justo e o valor contábil mais a receita financeira vincula a data.

De acordo com Iudícibus, Martins, Gelbcke e Santos (2010), a mensuração do instrumento financeiro disponível para venda é feita pelo valor justo com contra partida em conta de ajuste de avaliação patrimonial (patrimônio líquido). Para os instrumentos financeiros mensurados pelo valor justo por meio de resultado, conforme o próprio nome a mensuração dá-se por meio do valor justo e contrapartida em conta de resultado. E a última hipótese de mensuração de instrumento financeiro a valor justo é o derivativo classificado como *trading* que terá como contra partida conta de resultado.

O valor justo, para o IFRS, abarca uma gama maior de operação. O IFRS 13 conceitua o valor justo como sendo o preço que seria recebido na venda de um ativo ou pago para transferir um passivo em uma transação ordenada entre os participantes de um mercado na data de mensuração.

Diferencia do pronunciamento do CPC, o valor justo, para o IFRS, também deve ser aplicado aos ativos e passivos não financeiros.

2.6 O PROJETO DE MEDIDA PROVISÓRIA PARA FINALIZAR COM REGIME TRIBUTÁRIO DE TRANSIÇÃO E REGULAR A DEDUÇÃO DO ÁGIO

No final do ano de 2012, notícias foram publicadas informando que o governo federal apresentou para a classe empresarial uma minuta de medida provisória que propõe o fim do Regime Tributário de Transição e regula as hipóteses em que haverá amortização do ágio para fim de dedução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Confira-se abaixo as notícias publicadas pela imprensa especializada sobre o processamento da referida proposta de medida provisória.

Receita deve alterar regras para ágio em aquisições

Tudo indica que o esforço dos contribuintes para conseguir manter o benefício fiscal da amortização de ágio gerado em aquisição surtiu resultado. O texto de uma minuta da medida provisória que determinaria o fim do Regime Tributário de Transição (RTT), a qual o Valor teve acesso, traz novas regras, restringindo o uso do benefício, que reduz o Imposto de Renda (IR) e a CSLL a pagar.

A Receita Federal queria simplesmente acabar com o ágio, que tem gerado inúmeros casos de autuações bilionárias. Mas após negociações entre empresários e governo, essa solução intermediária é a que tem mais chances de prosperar.

De acordo com o Subsecretário de Tributação e Contencioso da Receita, Sandro de Vargas Serpa, a proposta de MP seria encaminhada à presidente Dilma Rousseff até sexta-feira. Serpa admite, entretanto, que o prazo poderá ser estendido, já que depende da agenda da Fazenda.

Antes da publicação, detalhes finais ainda seriam debatidos. "Esse projeto foi feito no âmbito da Receita Federal, e logicamente colhemos impressões, tivemos contato com alguns tributaristas de forma informal. Agora que a minuta está pronta, o Ministério da Fazenda chamará alguns institutos e federações para conversar em cima de algo mais concreto", disse Serpa, em um evento na semana passada.

Há certa urgência para a publicação da MP, já que alguns prazos devem ser cumpridos para que as normas entrem em vigor a partir do início de 2013. Com base na Constituição, a medida provisória deve ser publicada até o fim deste ano para ter efeitos em relação às mudanças no IR. Já em relação às contribuições, as alterações passam a ter efeitos práticos após 90 dias a contar da sua edição. Porém, a Constituição também estabelece que a MP deverá ser convertida em lei ainda neste ano para valer em 2013, caso majore o IR a pagar.

(Fonte: Valor Econômico - Bárbara Mengardo, Adriana Aguiar, Laura Ignacio e Fernando Torres - De São Paulo)

Fim de RTT e alteração de ágio podem ficar para 2014

O fim do Regime Tributário de Transição (RTT) e as mudanças na dedutibilidade fiscal do ágio gerado em aquisições devem ficar apenas para 2014, e não mais para o ano que vem, segundo comunicado divulgado pela Associação Brasileira das Companhias Abertas (Abrasca) a suas associadas. Conforme a Abrasca, que narra uma reunião de diversas entidades

empresariais com técnicos da Receita, no dia 9 de novembro, o órgão arrecadador teria reconhecido a “inviabilidade do prazo para vigência da Medida Provisória em 2013, posto que há ainda todo um processo de encaminhamento legislativo a ser seguido”.

Essa MP, aguardada com ansiedade pelo mercado, encerra o RTT e também altera algumas regras sobre o ágio fiscal. Minuta da Medida Provisória que circulou no mercado e foi divulgada pelo Valor no início de setembro (...).

Conforme relato da Abrasca, a Receita deve finalizar o texto da MP este ano, mas não haveria tempo para que passasse pelos órgãos internos do governo até sua publicação, bem como para adaptação das empresas já em 2013. Como a regras mudam a cobrança de Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre Lucro Líquido (CSLL), dependendo da data da edição da MP e de sua conversão em lei, poderia haver questionamentos legais sobre a data em que as alterações produziram efeitos.

(Fernando Torres, Jornal Valor Econômico, 23 nov, 2012)

Nesse sentido, verifica-se, existir a vontade do governo federal em dar um passo importante para a contabilidade fiscal brasileira, o fim do Regime Tributário de Transição, pois, a proposta regula os efeitos fiscais da inserção de conceitos até então existentes apenas na contabilidade societária, para a apuração fiscal.

Outro ponto importante da proposta é a delimitação das hipóteses de dedução do ágio nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, que vem sendo objeto de autuações por parte da Receita Federal do Brasil.

Todavia, a promulgação da proposta de medida provisória elaborada pela Receita Federal foi adiada após as reuniões entre as entidades representantes das empresas e o governo, pois concluiu-se que seria necessário um prazo maior para a adaptação das empresas as novas normas.

Mais adiante, serão analisada as alterações trazidas pela proposta do governo aos efeitos fiscais do valor justo com o fim do RTT.

3. PROCEDER METODOLÓGICO

A proposta de pesquisa ater-se-á a análise de uma ferramenta utilizada na contabilidade societária que produz efeitos diretos na apuração fiscal. Essa ferramenta é o ágio por expectativa de rentabilidade futura, que de acordo com a legislação poderá ser amortizado e deduzido do lucro real.

Contudo, como fora demonstrado o ágio fundado na expectativa de rentabilidade futura passível de dedução do lucro real da amortização é objeto de diversas autuações do fisco brasileiro.

Assim, será elaborada pesquisa qualitativa em acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, segunda instância de julgamento administrativo da Receita Federal, que tratam de operações de ágio por expectativa de rentabilidade futura que levaram a dedução de sua amortização no lucro real.

Ao final, será verificado, através da análise qualitativa, como seria a regulamentação dos efeitos fiscais para as hipóteses de aplicação do valor justo, sob uma perspectiva da minuta de medida provisória disponibilizada pelo governo aos empresários no final de 2012, que propõe o fim do RTT e define as hipóteses em que ágio terá efeito fiscal.

Deste modo, quer demonstrar a pesquisa, a necessidade de normatização dos efeitos das ferramentas contábeis quando essas impactam em apuração fiscal.

Para isso, foi necessário identificar uma situação onde uma ferramenta contábil gerou impactos diretos na apuração fiscal de uma empresa e, por falta de regulação, gerou insegurança jurídica entre as partes da relação tributária (contribuinte e fisco).

A situação identificada foi a possibilidade da dedução da amortização do ágio na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, pois existem diversas autuações pelo fisco federal aos contribuintes que se utilizam dessa ágio para amortizar seus tributos.

A partir da identificação da situação problema, foi feito levantamento de acórdãos recentes as mais diversas operações societárias que ocasionaram a dedução do ágio em pesquisa de jurisprudencial no sitio do CARF (www.carf.fazenda.gov.br).

Por outro lado, e de modo reforçar essa necessidade de regulamentação das novas ferramentas contábeis para fins fiscais, foi analisada a proposta de medida provisória disponibilizada governo federal às empresas que regulamenta as hipóteses de dedução do ágio, bem como finalizo o RTT.

4. RESULTADOS E ANÁLISE

4.1 ANÁLISE DE ACÓRDÃOS DO CARF SOBRE A AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO

A Receita Federal do Brasil vem autuando diversas empresas devido a falta de regulamentação das hipóteses de operações societárias em que poderão ser deduzidos das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL a amortização do ágio adquirido com fundamento econômico por expectativa de rentabilidade futura.

A análise que será demonstrada abaixo, foi elaborada através de acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que podem ser encontradas no sitio do www.carf.fazenda.gov.br.

EMENTA DE ACÓRDÃO CARF	ANÁLISE DE ACÓRDÃOS
<p>AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO APÓS INCORPORAÇÃO, FUSÃO OU CISÃO.</p> <p>O ágio efetivamente pago, em uma operação conduzida entre partes independentes, e fundamentado na rentabilidade futura da coligada ou controlada, ou na mais valia de bens do seu ativo, é passível de amortização, nos prazos e condições estabelecidos em lei. A forma adotada para a aquisição da participação societária, por intermédio de sociedade criada especificamente para este fim (empresa “veículo”), quando orientada por legítimos propósitos negociais, não pode ser desconsiderada pelo fisco. A partir da ocorrência do evento de fusão, incorporação ou cisão, que determine a extinção da participação societária anteriormente adquirida com ágio, a amortização desse ágio deve ser registrada contabilmente, na escrituração comercial da pessoa jurídica, e produz efeitos fiscais.</p> <p>(Acórdão nº 1102-000.875, 12/06/2013)</p>	<p>ÁGIO EXTERNO – AUTUAÇÃO CANCELADA</p> <p>Operação com ágio externo, envolvem empresas de diferentes grupos econômicos e há o efetivo pagamento a mais que o valor patrimonial das participações adquiridas.</p> <p>O CARF considerou a operação válida autorizando a dedução da amortização do ágio da base calculo do IRPJ e da CSLL.</p>
<p>ÁGIO INTERNO. EFETIVO DISPÊNDIO E FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. DESCARACTERIZAÇÃO.</p> <p>Verificado que as negociações de reorganização societária ocorreram com empresas de diferentes grupos econômicos e que houve o efetivo desembolso financeiro na operação de aquisição da empresa incorporada, é de se afastar os fundamentos utilizados pelo agente fiscal quanto à falta de propósito negocial e do efetivo dispêndio de recursos nas operações de aquisição/reestruturação societária.</p> <p>ÁGIO. SURGIMENTO. TRANSFERÊNCIA. AMORTIZAÇÃO.</p> <p>O ágio nasce quando uma empresa adquire participação relevante em outra sociedade e somente se transfere por incorporação reversa, cisão ou fusão (art. 386 do RIR/99).</p> <p>A transferência de quotas na integralização de capital não implica em transferência do ágio, mas em extinção do ágio que havia na alienante e surgimento de um novo ágio na adquirente.</p> <p>O ágio gerado no aumento de capital da fiscalizada mediante conferência de quotas da investida, com atendimento dos requisitos do art. 385 do RIR/99, é um ágio novo e pode ser amortizado a partir da incorporação dessa última, nos termos do art. 386 do RIR/99.</p>	<p>ÁGIO EXTERNO – AUTUAÇÃO CANCELADA</p> <p>Operação de ágio externo – trata-se de aquisição de participação societária com ágio de empresas situadas fora do país. Ambas empresas partes da operação possuíam filiais no Brasil, a adquirente transferiu o ágio via integralização de capital na filial brasileira que incorporou a filial da adquirida podendo dessa forma aproveitar da dedução do ágio.</p> <p>O CARF considerou a operação válida autorizando a dedução da amortização do ágio da base calculo do IRPJ e da CSLL.</p>

(Acórdão nº 1202-000.884, 03/10/2012)	
<p>ÁGIO. DEDUÇÃO. REQUISITOS FORMAIS APARENTEMENTE PREENCHIDOS. NECESSIDADE DE AVALIAR A MATERIALIDADE DOS ELEMENTOS CARACTERIZADORES DO ÁGIO.</p> <p>O ágio se caracteriza pela diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor do patrimônio líquido na época da aquisição (art. 20, II, do DL 1.598, de 1.977).</p> <p>A transferência de ações da empresa investidora para a empresa investida e posterior incorporação desta pela primeira, sem que a incorporadora nada tenha desembolsado, não materializa pagamento a maior, que é elemento essencial à caracterização do ágio.</p> <p>Para dedução do ágio como despesa em empresa que adquire participação societária, são necessários mais do que registros contábeis e atos contratuais formalmente perfeitos. É imprescindível a materialidade do ágio, isto é, um desembolso por quem adquire. Não se concebe como despesa dedutível o ágio decorrente de atos societários ou reorganizações empresariais onde quem se beneficia nada desembolsou, quer seja em espécie quer seja em bens representativos de valor econômico. No caso concreto, quer nas empresas incorporadas, quer na empresa incorporadora, não houve pagamento pela aquisição. Assim, descaracterizada a materialidade do ágio.</p> <p>(Acórdão nº 1402-001.335, 06/03/2013)</p>	<p>ÁGIO INTERNO – AUTUAÇÃO MANTIDA</p> <p>Operação com ágio interno – Trata-se de aquisição com ágio de participações societárias de empresas do mesmo grupo. Foram cumpridos todos os requisitos legais como o laudo que baseia o fundamento econômico da expectativa de rentabilidade futura. Contudo, não houve o efetivo desembolso de recursos.</p> <p>O CARF manteve a autuação, entendendo que os registros contábeis e atos contratuais estavam perfeitos, mas era necessário desembolso de recursos do adquirente.</p>
<p>ÁGIO. DEDUÇÃO. REQUISITOS FORMAIS APARENTEMENTE PREENCHIDOS. NECESSIDADE DE AVALIAR A MATERIALIDADE DOS ELEMENTOS CARACTERIZADORES DO ÁGIO.</p> <p>O ágio se caracteriza pela diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor do patrimônio líquido na época da aquisição (art. 20, II, do DL 1.598, de 1.977).</p> <p>Para dedução do ágio como despesa em empresa que adquire participação societária, são necessários mais do que registros contábeis e atos contratuais formalmente perfeitos. É imprescindível a materialidade do ágio, isto é, um desembolso por quem adquire. Não se concebe como despesa dedutível o ágio decorrente de atos societários ou reorganizações empresariais onde não houve desembolso da empresa que pretende deduzir o valor do ágio.</p> <p>(Acórdão nº 1402-001.369, 10/04/2013)</p>	<p>ÁGIO INTERNO – AUTUAÇÃO MANTIDA</p> <p>Operação com ágio interno – da mesma forma que a análise feita no item acima, houve a aquisição com ágio de participações societárias de empresas do mesmo grupo. Foram cumpridos todos os requisitos legais como o laudo que baseia o fundamento econômico da expectativa de rentabilidade futura. Contudo, não houve o efetivo desembolso de recursos.</p> <p>O CARF manteve a autuação, entendendo que os registros contábeis e atos contratuais estavam perfeitos, mas era necessário desembolso de recursos do adquirente.</p>
INCORPORAÇÃO DE EMPRESAS DO MESMO GRUPO. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO.	ÁGIO INTERNO – AUTUAÇÃO MANTIDA

<p>RENTABILIDADE FUTURA. NECESSIDADE DE PROPÓSITO NEGOCIAL. Não é aceita, para fins fiscais, a amortização de ágio obtido por meio de operações ocorridas dentro de um mesmo grupo e decorrente de incorporação de pessoa jurídica em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, sem qualquer finalidade comercial ou societária, faltando, inclusive, à luz da Teoria da Contabilidade, a necessária independência entre as partes envolvidas. (Acórdão nº 1402-001.229, 06/11/2012)</p>	<p>Operação de ágio interno – trata-se de aquisição com ágio de participação social de empresa do mesmo grupo econômico. A empresa apresentou laudo baseava o fundamento econômico de expectativa de rentabilidade futura, contudo o fisco contestou este laudo indicando faltar finalidade comercial ou societária.</p> <p>O CARF manteve a autuação, pela falta de pagamento efetivo e por falta de fundamentação do laudo.</p>
<p>AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO EFETIVAMENTE PAGO NA AQUISIÇÃO SOCIETÁRIA. PREMISSAS. As premissas básicas para amortização de ágio, com fulcro nos art. 7º., inciso III, e 8º. da Lei 9.532 de 1997, são: i) o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio; ii) a realização das operações originais entre partes não ligadas; iii) seja demonstrada a lisura na avaliação da empresa adquirida, bem como a expectativa de rentabilidade futura. Nesse contexto não há espaço para a dedutibilidade do chamado “ágio de si mesmo”, cuja amortização é vedada para fins fiscais, sendo que no caso em questão essa prática não ocorreu. (Acórdão nº 140200.802, 21/10/2011)</p>	<p>Operação de ágio externo – trata-se de uma aquisição de participação societária entre empresas de grupos econômicos distintos, com o efetivo pagamento do valor a maior e laudo de expectativa de rentabilidade futura.</p> <p>O CARF considerou a operação válida autorizando a dedução da amortização do ágio da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.</p>
<p>DESPESA DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. DEDUTIBILIDADE. REQUISITOS</p> <p>Para ser considerada uma despesa dedutível, o ágio suportado pela empresa com a aquisição de participação societária deve ter como origem, concomitantemente, um propósito comercial, compreendido este como a motivação para adquirir um investimento por valor superior ao custo original, bem como um efetivo substrato econômico, decorrente da aquisição de negócio comutativo entre partes independentes, com dispêndio de recursos e previsão de ganho.</p> <p>AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO GERADO INTERNAMENTE. INDEDUTIBILIDADE DA DESPESA.</p> <p>Nos casos de ágio gerado internamente, a artificialidade está na conduta de majorar o patrimônio apesar da inexistência de efetivo desembolso de recursos e de efetiva mudança de controle acionário, sendo incabível a apropriação de despesas que não foram incorridas, vez que não há aquisição de nova propriedade quando não há transferência de controle entre as empresas.</p>	<p>ÁGIO INTERNO – AUTUAÇÃO MANTIDA</p> <p>Operação de ágio interno – trata-se de aquisição com ágio de participação social de empresa do mesmo grupo econômico.</p> <p>O CARF manteve a autuação, pela falta de pagamento efetivo da participação adquirida.</p>

(Acórdão nº 1202-000.883, 03/10/2012)	
Acórdãos públicos com acesso no site www.carf.fazenda.gov.br	

Da análise das operações de aquisição com ágio analisadas acima, destaca-se que está presente em todos os processos o fundamento econômico a expectativa de rentabilidade futura, baseado em laudos, e todos os aspectos formais a dedutibilidade da amortização do ágio requerido pela legislação.

No acórdão nº 1402-001.335, destaca-se o trecho “dedução do ágio como despesa em empresa que adquire participação societária, são necessários mais do que registros contábeis e atos contratuais formalmente perfeitos”, o que demonstra a total insegurança jurídica das empresas que promovem as operações societárias que acarretam em ágio dedutível ao lucro real.

Nos casos onde o há ágio externo, a jurisprudência do CARF vem aceitando a dedução da amortização ágio no lucro real. Nesse sentido, há um contrassenso entre as operações onde os autos de infrações foram cancelados e os autos de infrações mantidos, pois todas as operações foram fundadas nos mesmos preceitos legais e atenderam as formas exigidas pela legislação.

Portanto, conclui-se que existem diversas hipóteses de operação societária que envolva aquisição com ágio, porém nem todas são passíveis de dedução da amortização do lucro real. Ou seja, a falta de regulamentação das hipóteses de operações societárias que geraram feitos fiscais envolvendo a aquisição com ágio gerou uma insegurança jurídica para o fisco, que autua todos os tipos de operações, e ao contribuinte, que arrisca em fazer a deduções na esperança da validação de sua operação por algum órgão julgador.

4.2 ANÁLISE DO VALOR JUSTO SOB A PERSPECTIVA DA MINUTA DE MEDIDA PROVISÓRIA PROPOSTA PELO GOVERNO FEDERAL NO FINAL DO ANO DE 2012

No final do ano de 2012, foi levada aos representantes da classe empresarial minuta de proposta de medida provisória, a qual determinava o fim do Regime Tributário de Transição e atribuía regras para a amortização do ágio.

A proposta determina as forma de contabilização para as diversas hipóteses de operações onde são utilizadas as novas ferramentas contábeis introduzidas com a harmonização da contabilidade aos padrões internacionais.

Abaixo será feita análise do valor justo sob a perspectiva da proposta de medida provisória do governo federal.

A minuta de medida provisória está apensa ao trabalho.

PROPOSTA DE MEDIDA PROVISÓRIA	INTERPRETAÇÃO DA PROPOSTA
Alterações a legislação do Imposto de Renda, Decreto Lei nº 1.598/77	
<p>Art. 19. Considera-se lucro da exploração o lucro líquido do período-base, ajustado pela exclusão dos seguintes valores: (Redação dada pela Lei nº 7.959, de 1989)</p> <p>(...)</p> <p>VI – ganhos ou perdas decorrentes de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo.</p>	<p>A proposta do governo adiciona ao artigo 19 do Decreto Lei 1.598/77, que trata sobre lucro da exploração, para excluir da base de cálculo do IRPJ o ganho ou perda relativo a avaliação a valor justo de ativos e passivos.</p>
<p>Art. 20: O contribuinte que avaliar investimento pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em:</p> <p>§ 5º A aquisição de participação societária sujeita à avaliação pelo valor do patrimônio líquido exige o reconhecimento e a mensuração:</p> <p>I – primeiramente, dos ativos identificáveis adquiridos e dos passivos assumidos a valor justo; e</p> <p>§ 6º O ganho proveniente de compra vantajosa de que trata o § 5º, que corresponde ao excesso do valor justo dos ativos líquidos da investida, na proporção da participação adquirida, em relação ao custo de aquisição do investimento, será computado na determinação do lucro real no período de apuração da aquisição do investimento.</p>	<p>No que se trata de custos de aquisição em investimentos em sociedades coligadas ou controladas avaliadas pelo valor de patrimônio líquido, dispõem que será necessário a avaliação dos ativos e passivos da empresa adquirida pelo valor justo, e no caso de ganho por compra vantajosa a proporção da participação adquirida em relação ao custo de aquisição será computada na determinação do lucro real.</p>
<p>Art 27 - O contribuinte que comprar imóvel para venda ou promover empreendimento de desmembramento ou loteamento de terrenos, incorporação imobiliária ou construção de prédio destinado à venda, deverá, para efeito de determinar o lucro real, manter, com observância das normas seguintes, registro permanente de estoques para determinar o custo dos imóveis vendidos:</p> <p>§ 3º Na hipótese de operações de permuta envolvendo unidades imobiliárias, a parcela</p>	<p>A proposta regula os efeitos fiscais da permuta de imóveis, esses que deverão ser avaliados a valor justo e quando existir lucro, ele deverá ser incluído ao lucro real na data da operação.</p>

do lucro bruto decorrente da avaliação a valor justo das unidades permutadas será computada na determinação do lucro real do período da ocorrência da operação.	
Inclusões de artigos na legislação do imposto de renda, Decreto-Lei nº 1.598/77	
<p>Art. 24-A: A contrapartida do ajuste positivo, na participação societária, mensurada pelo patrimônio líquido, decorrente da avaliação pelo valor justo de ativo ou passivo da investida, deverá ser compensada pela baixa do respectivo saldo da mais-valia de que trata o inciso II do art. 20.</p> <p>§ 1º O ganho relativo à contrapartida de que trata o caput, no caso de bens diferentes dos que serviram de fundamento à mais-valia referente ao inciso II do art. 20, ou relativo à contrapartida superior ao saldo da mais-valia, deverá ser computado na determinação do lucro real, salvo se o ganho for evidenciado contabilmente em subconta vinculada à participação societária, com discriminação do bem, do direito ou da obrigação da investida objeto de avaliação com base no valor justo, em condições de permitir a determinação da parcela realizada, liquidada ou baixada em cada período.</p> <p>§ 2º O valor registrado na subconta de que trata o § 1º será baixado à medida que o ativo da investida for realizado mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa ou quando o passivo da investida for liquidado ou baixado, e o ganho respectivo não será computado na determinação do lucro real nos períodos de apuração em que a investida computar o ganho na determinação do lucro real.</p>	<p>A proposta acrescenta artigo que trata sobre o ajuste de reavaliação de empresas coligadas ou controladas.</p> <p>Dispõe que quando o saldo do confronto entre o valor justo do ativo e do passivo em reavaliação de empresas investidas mensuradas a valor patrimonial for positivo, esse valor deverá ser abatido com o saldo de mais-valia que o investidor possua, mas caso esse valor seja maior que o saldo de mais valia deverá ser incluído no lucro real ou criado uma subconta vinculada a participação societária que será baixada a medida que o ativo da investida for sendo amortizado ou o passivo sendo liquidado.</p>
<p>Art. 24-B: A contrapartida do ajuste negativo na participação societária, mensurada pelo patrimônio líquido, decorrente da avaliação pelo valor justo de ativo ou passivo da investida, deverá ser compensada pela baixa do respectivo saldo da menos-valia de que trata o inciso II do art. 20.</p> <p>§ 1º A perda relativa à contrapartida de que trata o caput, no caso de bens diferentes dos que serviram de fundamento à menos-valia,</p>	<p>A proposta especifica a forma de contabilização da situação inversa da apresentada no quadro acima.</p> <p>Quando o saldo ajuste a valor justo da reavaliação das empresas investidas for negativo, esse valor deverá ser abatido com o saldo de menos-valia que o investidor possua, mas caso esse valor seja maior que o saldo de menos-valia não poderá ser incluído no lucro real e deverá ser evidenciado uma subconta</p>

<p>ou relativa à contrapartida superior ao saldo da menos-valia, não será computada na determinação do lucro real, e será evidenciada contabilmente em subconta vinculada à participação societária, com discriminação do bem, do direito ou da obrigação da investida objeto de avaliação com base no valor justo, em condições de permitir a determinação da parcela realizada, liquidada ou baixada em cada período.</p>	<p>vinculada a participação societária.</p>
<p>Atribui regras para o lucro presumido e o lucro arbitrado</p>	
<p>Art. 25. O lucro presumido será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:</p> <p>II – os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas, os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso I, com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período.</p> <p>§ 3º Os ganhos decorrentes de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo não integrarão a base de cálculo do imposto, salvo na hipótese prevista no § 2º do art. 21 da Lei nº 9.249 de 1995.</p> <p>§ 4º Para fins do disposto no inciso II do caput, os ganhos e perdas decorrentes de avaliação do ativo com base em valor justo não serão considerados como parte integrante do valor contábil.</p> <p>Art. 27. O lucro arbitrado será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:</p> <p>§ 5º Os ganhos decorrentes de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo não integrarão a base de cálculo do imposto, salvo na hipótese prevista no § 2º do art. 21 da Lei nº 9.249, de 1995.</p> <p>§ 6º Para fins do disposto no inciso II do caput, os ganhos e perdas decorrentes de avaliação do ativo com base em valor justo não serão considerados como parte</p>	<p>A ideia do governo federal é não tributar ganhos referentes a avaliação a valor justo de ativos e passivos na sistemática do lucro presumido e arbitrado. Bem como, não incluir na base de cálculo do Imposto de Renda a apuração de ganho por avaliação a valor justo de aplicações financeiras.</p>

integrante do valor contábil.	
Incorporação, fusão ou cisão de pessoas jurídicas no todo ou em parte	
<p>Art. 21: A pessoa jurídica que tiver parte ou todo o seu patrimônio absorvido em virtude de incorporação, fusão ou cisão deverá levantar balanço específico para esse fim, observada a legislação comercial.</p> <p>§ 2º No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, que proceder a avaliação de seus ativos pelo respectivo valor justo, a diferença positiva entre este e o custo de aquisição, diminuído dos encargos de depreciação, amortização ou exaustão, será considerada ganho de capital, que deverá ser adicionado à base de cálculo do imposto sobre a renda devido e da contribuição social sobre o lucro líquido.</p> <p>§ 5º Na hipótese prevista no § 2º, o ganho apurado decorrente da avaliação a valor justo será considerado, na sucessora, como integrante do custo do bem ou direito que lhe deu causa, para efeito de determinação de ganho ou perda de capital e do cômputo da depreciação, amortização ou exaustão.</p>	<p>Na ocasião de incorporação, fusão ou cisão de pessoas jurídicas no todo ou em parte, deverá ser incluído na base de cálculo do IRPJ e CSLL a diferença positiva entre o custo de aquisição e o valor justo dos ativos e passivos subtraídos das depreciações.</p> <p>Por outro lado, o ganho mencionado acima comporá o custo do bem para efeito de ganho ou perda de capital e no computo da depreciação, amortização e exaustão.</p>
Ajuste a valor justo de ativos e passivos	
<p>Art. O ganho decorrente de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo não será computado na determinação do lucro real desde que o respectivo aumento no valor do ativo ou redução no valor do passivo seja evidenciado contabilmente em subconta vinculada ao ativo ou passivo.</p> <p>§ 1º O ganho evidenciado por meio da subconta de que trata o caput será computado na determinação do lucro real à medida que o ativo for realizado mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa quando o passivo for liquidado ou baixado.</p> <p>§ 2º O ganho a que se refere § 1 não será computado na determinação do lucro real caso a depreciação, amortização, exaustão ou custo na alienação ou baixa sejam indedutíveis.</p> <p>§ 3º Na hipótese de não ser evidenciado por meio de subconta na forma prevista no caput, o ganho será tributado.</p> <p>§ 4º Na hipótese de que trata §3º, o ganho não poderá acarretar redução de prejuízo fiscal do período, devendo, neste caso, ser</p>	<p>Quando houver aumento de ativo ou diminuição de passivo fruto do ajuste a valor justo, essas diferenças deverão ser evidenciadas contabilmente em subcontas de ativo ou passivo para não integrarem o lucro real da empresa. Essas diferenças serão computadas na determinação do lucro real a medida que forem sendo realizados os ativos via depreciação, amortização, exaustão, alienação e no caso dos passivos forem baixados ou liquidados.</p>

<p>considerado em período de apuração seguinte em que exista lucro real antes do cômputo do referido ganho.</p> <p>§ 5º O disposto neste artigo não se aplica aos ganhos no reconhecimento inicial de ativos avaliados com base no valor justo decorrentes de transações com terceiros, tais como doações e permutas.</p>	
<p>Art. A perda decorrente de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo somente poderá ser computada na determinação do lucro real à medida que o ativo for realizado mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação, ou baixa ou quando o passivo for liquidado ou baixado, e desde que a respectiva redução no valor do ativo ou aumento no valor do passivo seja evidenciada contabilmente em subconta vinculada ao ativo ou passivo.</p> <p>§ 1º A perda a que se refere este artigo não será computada na determinação do lucro real caso a depreciação, amortização, exaustão ou custo na alienação ou baixa sejam indedutíveis.</p> <p>§ 2º Na hipótese de não ser evidenciada por meio de subconta na forma prevista no caput, a perda será considerada indedutível na apuração do lucro real.</p>	<p>Na situação oposta a referida a cima, quando a empresa decorre em perda de ativo ou aumento de passivo em virtude do ajuste a valor justo, essa perda poderá ser levada ao lucro real à medida ativo for sendo realizado mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação, ou baixa ou quando o passivo for liquidado ou baixado. Mais para que se possa levar a perda para o lucro real, essa deverá ser evidenciada contabilmente em subconta do ativo ou do passivo.</p>
Aquisição de bens	
<p>Art.. O ganho decorrente do excesso do valor líquido dos ativos identificáveis adquiridos e dos passivos assumidos, mensurados pelos respectivos valores justos, em relação à contraprestação transferida, deverá ser computado na determinação do lucro real no período de apuração em que ocorrer a aquisição.</p>	<p>Para a hipótese de aquisição de bens, dispõe a proposta que o ganho referente a relação entre o valor justo dos ativos adquiridos e passivos assumido e a contraprestação transferida, integrará o lucro real na data em que ocorrer a operação.</p>
Aquisição de controle empresarial da qual detinha participação	
<p>Art.. No caso de aquisição de controle de outra empresa na qual se detinha participação societárias anterior, o contribuinte deve observar as seguintes disposições:</p> <p>I – o ganho decorrente de avaliação da participação societária anterior com base no valor justo, apurado na data da aquisição, poderá ser diferido, sendo reconhecido para fins de apuração do lucro real quando da alienação ou baixa do investimento;</p>	<p>Para o caso de aquisição de controle de empresa da qual detinha participação social, a medida provisória determina que o valor da participação deve ser ajustada a valor justo para verificação de possível ganho ou perda. E, na existência de um desses, o valor será diferido e levado ao lucro real quando da alienação ou baixa do investimento, sendo registrado no livro de apuração do lucro real.</p>

<p>II - a perda relacionada à avaliação da participação societária anterior com base no valor justo, apurada na data da aquisição, poderá ser considerada na apuração do lucro real somente quando da alienação ou baixa do investimento;</p> <p>III - o ganho decorrente do excesso do valor justo dos ativos líquidos da investida, na proporção da participação anterior, em relação ao valor dessa participação avaliada a valor justo, também poderá ser diferido, sendo reconhecido para fins de apuração do lucro real quando da alienação ou baixa do investimento.</p> <p>§ 1º Para fins do disposto neste artigo, a pessoa jurídica deverá manter controle dos valores de que tratam o caput no livro de que trata o inciso I do caput do art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, que serão baixados quando do cômputo do ganho ou perda na apuração do lucro real.</p>	
Alterações na Lei nº 9.718/98 - PIS e COFINS	
<p>Art. 3º O total das receitas a que se refere o art. 2º compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.</p> <p>§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se do total das receitas:</p> <p>IX - as receitas relativas aos ganhos decorrentes de avaliação de ativo e passivo com base no valor justo</p>	<p>Acrescenta a Lei nº 9.718/98, a hipótese de exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS, os ganhos relativos a avaliação pelo valor justo.</p>
<p>Lei nº 10.865/04 (PIS e COFINS importação):</p> <p>"Art. 15 (...)</p> <p>§ 13. No cálculo do crédito de que trata o inciso V do caput:</p> <p>II- não serão computados os ganhos e perdas decorrentes de avaliação de ativo com base no valor justo.</p> <p>Lei nº 10.637/02 (PIS não-cumulativa):</p> <p>“Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep,</p>	<p>A proposta do governo federal, é expressa ao determinar a impossibilidade de obtenção de crédito de não-cumulatividade do PIS e COFINS (interno ou importação) referente a ganhos ou perdas por avaliação a valor justo de bens do patrimônio das entidades.</p>

<p>com a incidência não cumulativa, incidem sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.</p> <p>§3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:</p> <p>IX - relativas aos ganhos decorrentes de avaliação de ativo e passivo com base no valor justo;</p> <p>§ 20. No cálculo dos créditos a que se referem os incisos VI e VII do caput, não serão computados os ganhos e perdas decorrentes de avaliação de ativo com base no valor justo.</p> <p>Lei nº 10.833/03 (COFINS não-cumulativa):</p> <p>“Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2o a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:</p> <p>§ 28. No cálculo dos créditos a que se referem os incisos VI e VII do caput, não serão computados os ganhos e perdas decorrentes de avaliação de ativo com base no valor justo.</p>	
--	--

Da análise dos dados acima, pode-se observar, que a proposta do governo federal é regular de forma minuciosa as hipóteses onde a utilização das novas ferramentas contábeis surtirão impactos na apuração fiscal dos contribuintes.

Como verificado na análise, o valor justo propicia ganhos ou perdas de valores quando empregado nas mais diversas operações societárias. Assim, o que busca a proposta, é regular dentre essas operações com o valor justo, quais são as hipóteses que serão levadas a apuração fiscal e quais se restringirão a contabilidade societária.

Por outro lado, o que se destaca é que a normatização não é restrita apenas as hipóteses de inclusão ou exclusão da base cálculo dos tributos, mas também aos aspectos temporais do reconhecimento dos ganhos ou perdas, bem como o modo pelo qual devem ser escrituradas.

A minuta proposta da medida provisória regula quais as hipóteses que implicam em receitas, custos e despesas oriundas das novas ferramentas contábeis, introduzidas pela a convergência da contabilidade nacional para os padrões internacionais, terão impacto na

tributação, deste modo busca assegurar a segurança jurídica necessária para a relação tributária, ao contrário do cenário hoje vivenciado em operações de ágio.

5. CONCLUSÃO

A proposta do trabalho foi verificar se como o fim do Regime Tributário de Transição a contabilidade societária poderia ser aplicada para fins fiscais sem que haja uma regulamentação de seus efeitos.

Conforme foi demonstrado no decorrer do trabalho, as novas ferramentas contábeis são utilizadas em diversas operações societárias implicando em receitas, despesas e custos na contabilidade das empresas, e com o fim do RTT passaram a surtir efeitos também na apuração fiscal das empresas.

Assim, diante das análises das pesquisas, verificou-se que para não existir nova situação semelhante a que vem sendo gerada pelo ágio, será necessária a regulamentação das mais diversas hipóteses em que serão empregadas as novas ferramentas contábeis para se delimitar em quais situações elas produziram efeitos no mundo fiscal e quais surtirão efeitos apenas na contabilidade societária.

Feita a normatização de quais operações surtirão efeitos no mundo fiscal, o governo propiciará a segurança jurídica necessária às empresas para procederem com a apuração tributária e o fisco para cobrar do contribuinte em desacordo com as regras fiscais.

Conclui-se, assim, que o fim do Regime Tributário de Tributação é um grande avanço para a contabilidade brasileira, pois introduzirá a contabilidade fiscal nos padrões internacionais da contabilidade, mas essa transição deve ser feita com bastante responsabilidade, para que não venham a surgir novos impasses pela falta de regulamentação dos efeitos fiscais gerados pelas operações que se utilizam das novas ferramentas introduzidas na contabilidade.

Sugere, para trabalhos a serem realizados futuramente, que sob uma perspectiva da contabilidade fiscal em acordo com os padrões internacionais, a análise se a contabilização das novas ferramentas contábeis se está gerando insegurança jurídica entre as partes da relação fiscal, fazendo um paralelo com os casos de ágio do presente.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm> Acesso em 07/07/2013.

BRASIL. Instrução Normativa CVM nº 247, de 27 de março de 1996. Dispõe sobre a avaliação de investimentos em sociedades coligadas e controladas e sobre os procedimentos para elaboração e divulgação das demonstrações contábeis consolidadas, para o pleno atendimento aos Princípios Fundamentais de contabilidade. Disponível em < <http://www.cvm.gov.br/asp/cvmwww/atos/exiatio.asp?File=/inst/inst247.htm>> Acesso em 07/07/2013.

BRASIL. Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19532.htm > Acesso em 07/07/2013.

BRASIL. Lei nº. 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/11638.htm> Acesso em 07/07/2013.

BRASIL. Lei nº. 11.941, de 27 de maio de 2009. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição, e dá outras providências. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/11941.htm > Acesso em 07/07/2013.

BRASIL. Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários, concede remissão nos casos em que especifica, institui regime tributário de transição, e dá outras providências. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/11941.htm > Acesso em 07/07/2013.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento Conceitual Básico (R1) – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil Financeiro. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br>>. Acesso em 07/07/2013.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Ajuste a valor presente (CPC 12). Disponível em: <<http://www.cpc.org.br>>. Acesso em 07/07/2013.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Instrumentos Financeiros: Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação (CPC 14). Item 7. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br>>. Acesso em 07/07/2013.

CRISTO, Alessandro, Planejamento tributário com ágio é alvo nº 1 do fisco. Revista Consultor Jurídico, São Paulo, 03/11/2012. Disponível em < <http://www.conjur.com.br/2012-nov-03/uso-agio-planejamentos-tributarios-vira-alvo-prioritario-receita> > Acesso em 07/07/2013.

IABS. International Financial Reporting Standard 13 – Fair Value Measurement, 2011. Disponível em < www.iasb.org > Acesso em 07/07/2013.

IUDÍCIBUS, S, MARTINS, E.; GELBCKE, E.R., SANTOS, A. Manual de contabilidade societária. São Paulo: Altas, 2010.

MENGARDO, Bárbara.; AGUIAR, Adriana.; IGNÁCIO, Laura.; TORRES, Fernando. Receita deve alterar regras para ágio em aquisições. Valor Econômico, São Paulo. Disponível em <<http://www.magalhaesadv.com.br/noticias.aspx?id=4215> > Acesso em 07/07/2013.

PÊGAS, PAULO HENRIQUE BARBOSA. Manual de contabilidade tributária. 7ª edição. Rio de Janeiro: Freitas Bastos Editora, 2012.

TORRES, Fernando. Fim de RTT e alteração de ágio podem ficar para 2014. Valor Econômico, São Paulo. Disponível em <<http://www.valor.com.br/brasil/2914506/fim-de-rtt-e-alteracao-de-agio-podem-ficar-para-2014#ixzz2Y5TuLjWX> > Acesso em 07/07/2013.

APÊNDICE

MINUTA DA MEDIDA PROVISÓRIA QUE PROPÕE O FIM DO RTT E REGULA O ÁGIO PARA FINS FISCAIS

MINUTA APRESENTADA NO FINAL DO ANO DE 2012 ÀS EMPRESAS

Art1 .. Os arts. 7º, 8º, 12, 13, 15, 17, 19,20,21,22,23,25,27,29,31,33 e 60, bem como o título da Subseção II da Seção II do Capítulo II do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, passam a vigorar com a seguinte redação:

“Art 7º

§ 1º

§ 2º

§ 3º

§4º

§5º

§6º A Escrituração prevista neste artigo deverá ser entregue em meio digital ao Sistema Público de Escrituração Digital – SPED.” (NR)

“Art 8º

I - de apuração de lucro real, que será entregue em meio digital e no qual:

a).....

b) será transcrita a demonstração do lucro real e a apuração do Imposto sobre a Renda;

c).....

II -

§ 1º - Completada a ocorrência de cada fato gerador do imposto, o contribuinte deverá elaborar o livro de que trata o inciso I do caput, de forma integrada às escriturações comercial e fiscal, que discriminará:

a).....

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;

c).....

d) a apuração do Imposto sobre a Renda devido, com discriminação das deduções, quando aplicáveis; e

e) demais informações econômico-fiscais da pessoa jurídica.

§ 3º O disposto neste artigo será disciplinado em ato normativo da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

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

Art 12 - A receita bruta compreende:

I – o produto das vendas 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.

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

I - das devoluções e vendas canceladas;

II - dos descontos concedidos incondicionalmente;

III - dos tributos sobre ela incidentes; e

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

§ 2º

§3º

§4º Na receita bruta não se incluem os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante, pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de substituto tributário.

Art. 13.....

§1º

a).....

b)

c)

d).....

e).....

§2º

§ 3º O disposto nas alíneas “c”, “d” e “e” do § 1º não alcança os encargos de depreciação, amortização e exaustão gerados por bem objeto de arrendamento mercantil, na empresa arrendatária.

§ 4º No caso de que trata o § 3º, a empresa deverá proceder ao ajuste no lucro líquido para fins de apuração do lucro real, no período de apuração em que o encargo de depreciação, amortização ou exaustão for apropriado como custo de produção” (NR)

Art. 15: O custo de aquisição de bens do ativo não circulante, imobilizado e intangível não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a R\$ 1.200,00 (um mil e duzentos reais) ou prazo de vida útil não superior a um ano.

Art. 17.....

§1º: Sem prejuízo do disposto no art. 13 da Lei 9.249, de 26 de dezembro de 1995, os juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis como custo ou despesa operacional, observadas as seguintes normas:

a)

b) os juros e outros encargos, associados a empréstimos contraídos para financiar a aquisição, construção ou produção de bens classificados como estoques de longa maturação, investimentos, ativo imobilizado ou ativo intangível, podem ser registrados como custo do ativo, desde que incorridos até o momento em que os referidos bens estejam prontos para seu uso ou venda.

§ 2º O registro na forma prevista na alínea “b” do § 1º fica condicionado à efetiva comprovação da aplicação dos recursos na aquisição, construção ou produção dos bens ali referidos.

§ 3º Considera-se como encargo associado a empréstimo, aquele em que o tomador deve necessariamente incorrer para fins de obtenção dos recursos.

§ 4º Alternativamente, nas hipóteses a que se refere a alínea “b” do § 1º, os juros e outros encargos poderão ser excluídos na apuração do lucro real quando incorridos, devendo ser adicionados quando de seu reconhecimento contábil como custo ou despesa.” (NR)

Art. 19.....

I

II

III

V – as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção e redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público.

VI – ganhos ou perdas decorrentes de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo.

§1º

a)

b)

c)

d)

e)

§2º

§ 3º O valor do imposto que deixar de ser pago em virtude das isenções e reduções de que tratam as alíneas “a”, “b”, “c” e “e” do § 1º não poderá ser distribuído aos sócios, e constituirá a reserva de incentivos fiscais de que trata o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976, que poderá ser utilizada somente para:

I – absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou

II – aumento do capital social.

§4º

a)

b) a partilha do acervo líquido da sociedade dissolvida, até o valor do saldo da reserva de que trata o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976.

§ 5º A inobservância do disposto nos §§ 3º, 4º, 8º e 9º importa em perda de isenção e obrigação de recolher o imposto que deixou de ser pago.

§6º

§ 7º No cálculo da diferença entre as receitas e despesas financeiras, a que se refere o inciso I do caput, não serão computadas as receitas e despesas financeiras decorrentes do ajuste a valor presente de que tratam o inciso VIII do art. 183 e o inciso III do art. 184 da Lei nº 6.404, de 1976.

§ 8º Se, no período em que deveria ter sido constituída a reserva de incentivos fiscais de que trata o art. 195-A da Lei 6.404, de 1976, a pessoa jurídica tiver apurado prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior ao valor do imposto que deixou de ser pago na forma prevista no § 3º, a constituição da reserva deverá ocorrer nos períodos subsequentes.

§ 9º Na hipótese do inciso I do § 3º, a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.” (NR)

Art. 20: O contribuinte que avaliar investimento pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em:

I

II – mais ou menos valia, que corresponde à diferença entre o valor justo dos ativos líquidos da investida, na proporção da porcentagem da participação adquirida, e o valor de que trata o inciso I;

III – ágio por rentabilidade futura (goodwill), que corresponde à diferença entre o custo de aquisição do investimento e o somatório dos valores de que tratam os incisos I e II.

§ 1º Os valores de que tratam os incisos I a III do caput serão registrados em subcontas distintas.

§ 2º

a)

b).....

c)

§ 3º O lançamento de que trata o inciso II do caput deverá ser baseado em laudo elaborado por perito independente, a ser registrado em Cartório de Registro de Títulos e Documentos até o último dia útil do décimo terceiro mês subsequente ao da aquisição da participação.

§ 5º A aquisição de participação societária sujeita à avaliação pelo valor do patrimônio líquido exige o reconhecimento e a mensuração:

I – primeiramente, dos ativos identificáveis adquiridos e dos passivos assumidos a valor justo; e

II – posteriormente, do ágio por rentabilidade futura (goodwill) ou do ganho proveniente de compra vantajosa.

§ 6º O ganho proveniente de compra vantajosa de que trata o § 5º, que corresponde ao excesso do valor justo dos ativos líquidos da investida, na proporção da participação adquirida, em relação ao custo de aquisição do investimento, será computado na determinação do lucro real no período de apuração da aquisição do investimento.

§ 7º A Secretaria da Receita Federal do Brasil poderá estabelecer formas alternativas para o registro previsto no § 3º. (NR)

Art. 21: Em cada balanço o contribuinte deverá avaliar o investimento pelo valor de patrimônio líquido da investida, de acordo com o disposto no art. 248 da Lei nº 6.404, de 1976, e as seguintes normas:

I – o valor de patrimônio líquido será determinado com base em balanço patrimonial ou balancete de verificação da investida levantado na mesma data do balanço do contribuinte ou até dois meses, no máximo, antes dessa data, com observância da lei comercial, inclusive quanto à dedução das participações nos resultados e da provisão para o imposto sobre a renda;

II – se os critérios contábeis adotados pela investida e pelo contribuinte não forem uniformes, o contribuinte deverá fazer no balanço ou balancete da investida os ajustes necessários para eliminar as diferenças relevantes decorrentes da diversidade de critérios;

III – o balanço ou balancete da investida, levantado em data anterior à do balanço do contribuinte, deverá ser ajustado para registrar os efeitos relevantes de fatos extraordinários ocorridos no período;

IV – o prazo de dois meses de que trata o inciso I aplica-se aos balanços ou balancetes de verificação das sociedades de que a investida participe, direta ou indiretamente, com investimentos que devam ser avaliados pelo valor de patrimônio líquido para efeito de determinar o valor de patrimônio líquido na investida.

V – o valor do investimento do contribuinte será determinado mediante a aplicação, sobre o valor de patrimônio líquido ajustado de acordo com os números anteriores, da porcentagem da participação do contribuinte na investida.” (NR)

“Art. 22. O valor do investimento na data do balanço, conforme o disposto no inciso I do art, 20, deverá ser ajustado ao valor de patrimônio líquido determinado de acordo com o disposto no art. 21, mediante lançamento da diferença a débito ou a crédito da conta de investimento.

Parágrafo único. Os lucros ou dividendos distribuídos pela investida deverão ser registrados pelo contribuinte como diminuição do valor do investimento, e não influenciarão as contas de resultado.” (NR)

Parágrafo único: Não serão computadas na determinação do lucro real as contrapartidas de ajuste do valor do investimento ou da redução dos valores de que tratam os incisos II e III do art. 20, derivados de investimentos em sociedades estrangeiras, que não funcionem no país.” (NR)

“Art. 25 – A contrapartida da redução dos valores de que tratam os incisos II e III do art. 20 não será computada na determinação do lucro real, ressalvado o disposto no art. 33.” (NR)

“Art. 27.....

I -

a)

b)

II -

III -

§1º -

§2º -

§ 3º Na hipótese de operações de permuta envolvendo unidades imobiliárias, a parcela do lucro bruto decorrente da avaliação a valor justo das unidades permutadas será computada na determinação do lucro real do período da ocorrência da operação.

§ 4º A parcela do lucro bruto de que trata o § 3º poderá ser computada na determinação do lucro real quando a unidade recebida for alienada, baixada, incorporada ao custo de produção de outras unidades imobiliárias ou quando, a qualquer tempo, for classificada no ativo não circulante, investimentos ou imobilizado.

§ 5º O disposto no § 4º será disciplinado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.” (NR)

“Art. 29: Na venda a prazo, ou em prestações, com pagamento após o término do período de apuração da venda, o lucro bruto de que trata o § 1º do art. 27 poderá, para efeito de determinação do lucro real, ser reconhecido proporcionalmente à receita de venda recebida, observadas as seguintes normas:

I -

II – por ocasião da venda será determinada a relação entre o lucro bruto e a receita bruta de venda e, em cada período, será computada, na determinação do lucro real, parte do lucro bruto proporcional à receita recebida no mesmo período;

III – a relação entre o lucro bruto e a receita bruta de venda, de que trata o inciso II, deverá ser reajustada sempre que for alterado o valor do orçamento, em decorrência de modificações no projeto ou nas especificações do empreendimento, e apurada diferença entre o custo orçado e efetivo, devendo ser computada na determinação do lucro real, do período de apuração desse reajustamento, a diferença de custo correspondente à parte da receita de venda já recebida;

IV -

V – os ajustes pertinentes ao reconhecimento do lucro bruto, na forma do inciso II, e da diferença de que trata o inciso III, deverão ser realizadas no livro de apuração do lucro real de que trata o inciso I do art. 8º.

§1º -.....

§2º -.....

§3º -.....

“Art. 31 Serão classificados como ganhos ou perdas de capital, e computados na determinação do lucro real, os resultados na alienação, inclusive por desapropriação (§4º), na baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou na liquidação de bens do ativo não circulante, classificado como investimentos, imobilizado ou intangível.

§ 1º Ressalvadas as disposições especiais, a determinação do ganho ou perda de capital terá por base o valor contábil do bem, assim entendido o que estiver registrado na escrituração do contribuinte, diminuído, se for o caso, da depreciação, amortização ou exaustão acumulada e das perdas estimadas no valor de ativos.

§ 2º Nas vendas de bens do ativo não circulante classificados como investimentos, imobilizado ou intangível, para recebimento do preço, no todo ou em parte, após o término do exercício social seguinte ao da contratação, o contribuinte poderá, para efeito de determinar o lucro real, reconhecer o lucro na proporção da parcela do preço recebida em cada período de apuração.

§3º -.....

§4º -.....

§5º -.....

§ 6º A parcela de depreciação anteriormente excluída do lucro líquido na apuração do lucro real deverá ser adicionada na apuração do imposto no período de apuração em que ocorrer a alienação ou baixa do ativo.

§ 7º A Secretaria da Receita Federal do Brasil, no âmbito de suas atribuições, disciplinará o disposto neste artigo.” (NR)

“Art. 33: O valor contábil, para efeito de determinar o ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação de investimento avaliado pelo valor de patrimônio líquido (art. 20), será a soma algébrica dos seguintes valores:

I -.....

II – de que tratam os incisos II e III do art. 20, ainda que tenham sido realizados na escrituração comercial do contribuinte;

IV -.....

§1º -.....

§ 2º Não será computado na determinação do lucro real o acréscimo ou a diminuição do valor de patrimônio líquido de investimento, decorrente de ganho ou perda por variação na porcentagem de participação do contribuinte no capital social da investida.” (NR)

“Art. 60.....

§1º -.....

§3º -.....

d) a sua coligada, controlada, ou quando ambas forem controladas, direta ou indiretamente, pela mesma

parte ou partes.” (NR)

Art. 2: O Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, passa a vigorar acrescido dos arts. 8º-A, 24-A e 24-B, com a seguinte redação:

“Art. 8º-A: O sujeito passivo que deixar de apresentar o livro de que trata o inciso I do caput do art. 8º, nos prazos fixados no ato normativo a que se refere o seu § 3º, ou que o apresentar com inexatidões, incorreções ou omissões, fica sujeito às seguintes multas:

I – equivalente a 0,025% (vinte e cinco milésimos por cento), por mês-calendário ou fração, da receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a apuração, limitada a um por cento, relativamente às pessoas jurídicas que deixarem de apresentar ou apresentar em atraso o livro.

II – 0,01% (um centésimo por cento), não inferior a R\$ 1.000,00 (um mil reais), do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a apuração, para cada grupo de 5 (cinco) registros omitidos, inexatos ou incorretos, limitada a um por cento da receita bruta.

§ 1º As multas serão reduzidas:

I – à metade, quando o livro for apresentado depois do prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício;

II – em vinte e cinco por cento, se houver a apresentação do livro no prazo fixado em intimação;

III – em vinte e cinco por cento, se forem corrigidas as inexatidões, incorreções ou omissões no prazo fixado em intimação.

§ 2º Quando não houver receita bruta informada no período de apuração a que se refere a escrituração, deverá ser utilizada a receita bruta do último período de apuração informado, atualizada pela taxa Selic até o termo final de encerramento do período à que se refere a escrituração.

§ 3º A multa prevista no inciso I do caput não poderá ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), por mês-calendário ou fração.

§ 4º Não haverá cobrança de multa se o sujeito passivo corrigir as inexatidões, incorreções ou omissões antes de iniciado qualquer procedimento de ofício.

§ 5º Sem prejuízo das penalidades previstas neste artigo, aplica-se o disposto no art. 47 da Lei 8.981, de 20 de janeiro de 1995, à pessoa jurídica que não escriturar o livro de que trata o inciso I do caput do art. 8º de acordo com as disposições da legislação tributária.” (NR)

“Art. 24-A: A contrapartida do ajuste positivo, na participação societária, mensurada pelo patrimônio líquido, decorrente da avaliação pelo valor justo de ativo ou passivo da investida, deverá ser compensada pela baixa do respectivo saldo da mais-valia de que trata o inciso II do art. 20

§ 1º O ganho relativo à contrapartida de que trata o caput, no caso de bens diferentes dos que serviram de fundamento à mais-valia referente ao inciso II do art. 20, ou relativo à contrapartida superior ao saldo da mais-valia, deverá ser computado na determinação do lucro real, salvo se o ganho for evidenciado contabilmente em subconta vinculada à participação societária, com discriminação do bem, do direito ou da obrigação da investida objeto de avaliação com base no valor justo, em condições de permitir a determinação da parcela realizada, liquidada ou baixada em cada período.

§ 2º O valor registrado na subconta de que trata o § 1º será baixado à medida que o ativo da investida for realizado mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa ou quando o passivo da investida for liquidado ou baixado, e o ganho respectivo não será computado na determinação do lucro real nos períodos de apuração em que a investida computar o ganho na determinação do lucro real.

§ 3º O ganho relativo ao saldo da subconta de que trata o §1º deverá ser computado na determinação do lucro real do período de apuração em que o contribuinte alienar ou liquidar o investimento.

§ 4º A Secretaria da Receita Federal do Brasil irá disciplinar o controle em subcontas de que trata este artigo.”

“Art. 24-B: A contrapartida do ajuste negativo na participação societária, mensurada pelo patrimônio líquido, decorrente da avaliação pelo valor justo de ativo ou passivo da investida, deverá ser compensada pela baixa

do respectivo saldo da menos-valia de que trata o inciso II do art. 20.

§ 1º A perda relativa à contrapartida de que trata o caput, no caso de bens diferentes dos que serviram de fundamento à menos-valia, ou relativa à contrapartida superior ao saldo da menos-valia, não será computada na determinação do lucro real, e será evidenciada contabilmente em subconta vinculada à participação societária, com discriminação do bem, do direito ou da obrigação da investida objeto de avaliação com base no valor justo, em condições de permitir a determinação da parcela realizada, liquidada ou baixada em cada período.

§ 2º O valor registrado na subconta de que trata o § 1º será baixado à medida que o ativo da investida for realizado mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa ou quando o passivo da investida for liquidado ou baixado, e a perda respectiva não será computada na determinação do lucro real nos períodos de apuração em que a investida computar a perda na determinação do lucro real.

§ 3º A perda relativa ao saldo da subconta de que trata o §1º poderá ser computada na determinação do lucro real do período de apuração em que o contribuinte alienar ou liquidar o investimento.

§ 4º Na hipótese de não ser evidenciada por meio de subconta na forma prevista no § 1º, a perda será considerada indedutível na apuração do lucro real.

§ 5º A Secretaria da Receita Federal do Brasil irá disciplinar o controle em subcontas de que trata este artigo.”

Art.3 Os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do art. 183 da Lei 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.

Art.4 Os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso III do art. 184 da Lei 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 mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, no caso de aquisição a prazo de ativo não classificável nos incisos I e II;

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

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 a depreciação, amortização, exaustão ou custo na alienação ou baixa não sejam dedutíveis;

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.

Art.5 Os arts. 22, 25, 27 e 29 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passam a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 2º: A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei 9.249. de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pelo art. 12

do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida mensalmente, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.” (NR)

“Art. 25:

I – o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, sobre a receita bruta definida pelo art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, auferida no período de apuração de que trata o art. 1º, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos;

II – os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas, os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso I, com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período.

§ 1º O ganho de capital nas alienações de investimentos, imobilizados e intangíveis corresponderá à diferença positiva entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil.

§ 2º Para fins do disposto no § 1º, poderão ser considerados no valor contábil, e na proporção deste, os respectivos valores decorrentes dos efeitos do ajuste a valor presente de que trata o inciso III do art. 184 da Lei nº 6.404, de 1976.

§ 3º Os ganhos decorrentes de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo não integrarão a base de cálculo do imposto, salvo na hipótese prevista no § 2º do art. 21 da Lei nº 9.249, de 1995.

§ 4º Para fins do disposto no inciso II do caput, os ganhos e perdas decorrentes de avaliação do ativo com base em valor justo não serão considerados como parte integrante do valor contábil.

§ 5º O disposto no § 4º não se aplica aos ganhos que tenham sido anteriormente computados na base de cálculo do imposto.” (NR)

“Art. 27:

I - o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 16 da Lei nº 9.249, de 1995, sobre a receita bruta definida pelo art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, auferida no período de apuração de que trata o art. 1º, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos;

II - os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas, os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso I, com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do art. 183 da Lei nº 6.404, de 1976, e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período.

§1º:

§2º:

§ 3º O ganho de capital nas alienações de investimentos, imobilizados e intangíveis corresponderá à diferença positiva entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil.

§ 4º Para fins do disposto no § 3º, poderão ser considerados no valor contábil, e na proporção deste, os respectivos valores decorrentes dos efeitos do ajuste a valor presente de que trata o inciso III do art. 184 da Lei nº 6.404, de 1976.

§ 5º Os ganhos decorrentes de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo não integrarão a base de cálculo do imposto, salvo na hipótese prevista no § 2º do art. 21 da Lei nº 9.249, de 1995.

§ 6º Para fins do disposto no inciso II do caput, os ganhos e perdas decorrentes de avaliação do ativo com base em valor justo não serão considerados como parte integrante do valor contábil.

§ 7º O disposto no § 6º não se aplica aos ganhos que tenham sido anteriormente computados na base de cálculo do imposto.” (NR)

“Art. 29: :

I.....

II – os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas, os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso I, com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do art. 183 da Lei nº 6.404, de 1976, e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período.” (NR)

Art.6 Para fins de determinação do ganho de capital previsto no inciso II do caput do art. 25 da Lei nº 9.430, de 1996, é vedado o cômputo de qualquer parcela a título de encargos associados a empréstimos, registrados como custo da forma da alínea “b” do § 1º do art. 17 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977.
Parágrafo único: O disposto no caput aplica-se também ao ganho de capital previsto no inciso II do caput do art. 27 e no inciso II do art. 29 da Lei nº 9.430, de 1996.

Art.7 No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, as receitas financeiras relativas às variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, originadas dos saldos de valores a apropriar decorrentes de ajuste a valor presente não integrarão a base de cálculo do imposto sobre a renda.

Art.8 Os arts. 9º, 13, 15, 20 e 21 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, passam a vigorar com a seguinte redação:

“Art.9º: :

§1º.....

§2º.....

§3º.....

§5º.....

§6º.....

§7º.....

§ 8º Para fins de cálculo da remuneração prevista neste artigo, serão consideradas exclusivamente as seguintes contas do patrimônio líquido: capital social, reservas de capital, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados.

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

“Art.13 :

VIII – de despesas de depreciação, amortização e exaustão geradas por bem objeto de arrendamento mercantil pelo arrendatária, na hipótese em que esta reconheça contabilmente o encargo.” (NR)

“Art. 15: A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, sem prejuízo do disposto nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 1995.

§1º.....

III.....

e) prestação de serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura vinculados a contrato de concessão de serviço público.

“Art. 20: A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal ou trimestral a que se referem os arts. 2º, 25 e 27 da Lei nº 9.430, de 1996, corresponderá a doze por cento sobre a receita bruta definida pelo art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, auferida no período, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, exceto para as pessoas jurídicas que exerçam as atividades a que se refere o inciso III do § 1º

do art. 15, cujo percentual corresponderá a trinta e dois por cento.” (NR)

“Art. 21: A pessoa jurídica que tiver parte ou todo o seu patrimônio absorvido em virtude incorporação, fusão ou cisão deverá levantar balanço específico para esse fim, observada a legislação comercial.

§1º.....

§ 2º No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, que proceder a avaliação de seus ativos pelo respectivo valor justo, a diferença positiva entre este e o custo de aquisição, diminuído dos encargos de depreciação, amortização ou exaustão, será considerada ganho de capital, que deverá ser adicionado à base de cálculo do imposto sobre a renda devido e da contribuição social sobre o lucro líquido.

§ 5º Na hipótese prevista no § 2º, o ganho apurado decorrente da avaliação a valor justo será considerado, na sucessora, como integrante do custo do bem ou direito que lhe deu causa, para efeito de determinação de ganho ou perda de capital e do cômputo da depreciação, amortização ou exaustão." (NR)

Art.10. Os arts. 32 e 51 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, passam a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 32

§1º.....

§ 2º O ganho de capital nas alienações de bens ou direitos classificados como investimento, imobilizado ou intangível e de aplicações em ouro, não tributadas na forma do art. 72, corresponderá à diferença positiva verificada entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil.

§ 3º Na apuração dos valores de que trata o caput deverão ser considerados os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do art. 183 da Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

§4º Para fins do disposto no §2º, poderão ser considerados no valor contábil, e na proporção deste, os respectivos valores decorrentes dos efeitos do ajuste a valor presente de que trata o inciso III do art. 184 da Lei nº 6.404, de 1976.

§5º Os ganhos decorrentes de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo não integrarão a base de cálculo do imposto.

§6º Para fins do disposto no caput, os ganhos e perdas decorrentes de avaliação do ativo com base em valor justo não serão considerados como parte integrante do valor contábil.

§7º O disposto no §6º não se aplica aos ganhos que tenham sido anteriormente computados na base de cálculo do imposto.” (NR)

“Art. 51

§4º Nas alternativas previstas nos incisos V e VI, as compras serão consideradas pelos valores totais das operações, devendo ser incluídos os valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso III do art. 184 da Lei nº 6.404, de 1976.”

Art.11 Para fins de determinação do lucro real, não serão computadas, no exercício em que incorridas, as despesas:

I - de organização pré-operacionais ou pré-industriais, inclusive da fase inicial de operação, quando a empresa utilizou apenas parcialmente o seu equipamento ou as suas instalações e

II- de expansão das atividades industriais.

Parágrafo único. As despesas referidas no caput poderão ser excluídas para fins de determinação do lucro real, no prazo mínimo de cinco anos, a partir:

I - do início das operações ou da plena utilização das instalações, no caso do inciso I do caput; e

II - do início das atividades das novas instalações, no caso do inciso II do caput.

<p>Art.12 O ganho decorrente de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo não será computado na determinação do lucro real desde que o respectivo aumento no valor do ativo ou redução no valor do passivo seja evidenciado contabilmente em subconta vinculada ao ativo ou passivo.</p> <p>§ 1º O ganho evidenciado por meio da subconta de que trata o caput será computado na determinação do lucro real à medida que o ativo for realizado mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa quando o passivo for liquidado ou baixado.</p> <p>§ 2º O ganho a que se refere § 1 não será computado na determinação do lucro real caso a depreciação, amortização, exaustão ou custo na alienação ou baixa sejam indedutíveis.</p> <p>§ 3º Na hipótese de não ser evidenciado por meio de subconta na forma prevista no caput, o ganho será tributado.</p> <p>§ 4º Na hipótese de que trata §3º, o ganho não poderá acarretar redução de prejuízo fiscal do período, devendo, neste caso, ser considerado em período de apuração seguinte em que exista lucro real antes do cômputo do referido ganho.</p> <p>§ 5º O disposto neste artigo não se aplica aos ganhos no reconhecimento inicial de ativos avaliados com base no valor justo decorrentes de transações com terceiros, tais como doações e permutas.</p>
<p>Art.13 A perda decorrente de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo somente poderá ser computada na determinação do lucro real à medida que o ativo for realizado mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação, ou baixa ou quando o passivo for liquidado ou baixado, e desde que a respectiva redução no valor do ativo ou aumento no valor do passivo seja evidenciada contabilmente em subconta vinculada ao ativo ou passivo.</p> <p>§ 1º A perda a que se refere este artigo não será computada na determinação do lucro real caso a depreciação, amortização, exaustão ou custo na alienação ou baixa sejam indedutíveis.</p> <p>§ 2º Na hipótese de não ser evidenciada por meio de subconta na forma prevista no caput, a perda será considerada indedutível na apuração do lucro real.</p>
<p>Art.14 A Secretaria da Receita Federal do Brasil irá disciplinar o controle em subcontas previsto nos arts. X, X, X.</p>
<p>Art.15 A pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido que, em período de apuração imediatamente posterior, passar a ser tributada pelo lucro real, deverá incluir na base de cálculo do imposto apurado pelo lucro presumido os ganhos decorrentes de avaliação com base no valor justo, que façam parte do valor contábil, e na proporção deste, relativos aos ativos constantes em seu patrimônio.</p> <p>§ 1º A tributação dos ganhos poderá ser diferida para os períodos de apuração em que a pessoa jurídica for tributada pelo lucro real, desde que observados os procedimentos e requisitos previstos no art. 12.</p> <p>§ 2º As perdas verificadas nas condições do caput somente poderão ser computadas na determinação do lucro real dos períodos de apuração posteriores se observados os procedimentos e requisitos previstos no art. 13.</p> <p>§ 3º O disposto neste artigo aplica-se, também, na hipótese de avaliação com base no valor justo de passivos relacionados a ativos ainda não totalmente realizados na data de transição para o lucro real.</p>
<p>Art..16 Nos casos de incorporação, fusão ou cisão, o saldo existente na contabilidade, na data do evento, referente à mais-valia de que trata o inciso II do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, poderá ser considerado como integrante do custo do bem ou direito que lhe deu causa para efeito de determinação de ganho ou perda de capital e do cômputo da depreciação, amortização ou exaustão.</p> <p>§ 1º Se o bem ou direito que deu causa ao valor de que trata o caput não houver sido transferido, na hipótese de cisão, para o patrimônio da sucessora, esta poderá, para efeitos de apuração do lucro real, deduzir a referida importância em quotas fixas no prazo mínimo de cinco anos contados da data do evento.</p> <p>§ 2º A dedutibilidade da despesa de depreciação, amortização ou exaustão está condicionada ao</p>

cumprimento da condição estabelecida no inciso III do art. 13 da lei nº 9.249, de 1995.

§ 3º O contribuinte não poderá utilizar o disposto neste artigo, quando:

I - o laudo a que se refere o § 3º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, não for elaborado, e tempestivamente registrado em cartório; ou

II - os valores que compõem o saldo da mais-valia não puderem ser identificados em decorrência da não observância do disposto no § 3º do art. 30 ou no § 1º do art. 32 desta Medida Provisória; ou

III - o saldo existente na contabilidade, na data do evento, referente à mais-valia de que trata o inciso II do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, seja decorrente da aquisição de participação societária entre partes dependentes.

Art.17. Na hipótese tratada no art. 16, o saldo da menos valia prevista no inciso II do art. 20 do Decreto-Lei nº 1598, de 1977, deverá ser considerado como integrante do custo do bem ou direito que lhe deu causa para efeito de determinação de ganho ou perda de capital e do cômputo da depreciação, amortização ou exaustão.

§ 1º Se o bem ou direito que deu causa ao valor de que trata o caput não houver sido transferido, na hipótese de cisão, para o patrimônio da sucessora, esta poderá, para efeitos de apuração do lucro real, diferir o reconhecimento da referida importância, oferecendo à tributação quotas fixas no prazo máximo de cinco anos contados da data do evento.

§ 2º A dedutibilidade da despesa de depreciação, amortização ou exaustão está condicionada ao cumprimento da condição estabelecida no inciso III do art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995.

§ 3º O valor de que trata o caput será considerado como integrante do custo dos bens ou direitos que forem realizados em menor prazo depois da data do evento, quando:

I - o laudo a que se refere o § 3º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, não for elaborado e tempestivamente registrado em cartório; ou

II - os valores que compõem o saldo da menos-valia não puderem ser identificados em decorrência da não observância do disposto no § 3º do art. 30 ou no § 1º do art. 32 desta Medida Provisória.

§ 4º O laudo de que trata o inciso I do § 3º será desconsiderado na hipótese em que os dados nele constantes estiverem incorretos ou não mereçam fé.

Art.18. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detinha participação societária adquirida com ágio por rentabilidade futura (goodwill), apurado segundo o disposto no inciso III do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, poderá excluir para fins de apuração do lucro real, a partir do quarto ano-calendário subsequente ao do evento, o saldo do referido ágio existente na contabilidade data do evento, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração.

§ 1º O contribuinte não poderá utilizar o disposto neste artigo, quando:

I - o laudo a que se refere o § 3º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, não for elaborado, e tempestivamente registrado em cartório;

II - os valores que compõem o saldo do ágio por rentabilidade futura (goodwill) não puderem ser identificados em decorrência da não observância do disposto no § 3º do art. 30 ou no § 1º do art. 32 desta Medida Provisória;

III - o valor do ágio por rentabilidade futura (goodwill), relativo à participação societária extinta em decorrência da incorporação, fusão ou cisão, tiver sido apurado em operação de substituição de ações ou quotas de participação societária; ou

IV - o saldo existente na contabilidade, na data do evento, referente ao ágio por rentabilidade futura (goodwill) seja decorrente da aquisição de participação societária entre partes dependentes.

§ 2º O laudo de que trata o inciso I do § 1º será desconsiderado na hipótese em que os dados nele constantes estiverem incorretos ou não mereçam fé.

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se inclusive quando a empresa incorporada, fusionada ou cindida for

<p>aquela que detinha a propriedade da participação societária.</p>
<p>Art.19. Para fins do disposto nos arts. X e X, consideram-se partes dependentes quando:</p> <p>I – o adquirente e o alienante são controlados, direta ou indiretamente, pela mesma parte ou partes; II – existir relação de controle ou coligação entre o adquirente e o alienante; III – o alienante seja sócio, titular, conselheiro ou administrador da pessoa jurídica adquirente; IV – o alienante seja parente ou afim até o terceiro grau, cônjuge ou companheiro das pessoas relacionadas no inciso III; ou V – em decorrência de outras relações não descritas nos incisos I a IV, que permitam inferir dependência entre as pessoas jurídicas envolvidas, ainda que de forma indireta.</p>
<p>Art.20 Os ganhos e perdas evidenciados nas subcontas de que tratam os arts. 12 e 13 transferidos em decorrência de incorporação, fusão ou cisão, terão, na sucessora, o mesmo tratamento tributário que teriam na sucedida.</p>
<p>Art.21 Nos casos de incorporação, fusão ou cisão, os ganhos decorrentes de avaliação com base no valor justo na sucedida somente poderão ser considerados na sucessora como integrante do custo do bem ou direito que lhe deu causa para efeito de determinação de ganho ou perda de capital e do cômputo da depreciação, amortização ou exaustão caso tenham sido oferecidos à tributação:</p> <p>I - na sucedida, na forma prevista no § 2º do art. 21 da Lei nº 9.249, de 1995; ou II- na sucessora, na hipótese de se tratar de ganho como compra vantajosa na forma prevista no art. 22 desta Medida Provisória, cujo fundamento esteja relacionado com o bem avaliado a valor justo na sucedida e até o limite do valor oferecido à tributação.</p> <p>Parágrafo único. A dedutibilidade da despesa de depreciação, amortização ou exaustão a que se refere este artigo está condicionada ao cumprimento das disposições contidas no inciso III do art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995.</p>
<p>Art.22. O ganho decorrente do excesso do valor líquido dos ativos identificáveis adquiridos e dos passivos assumidos, mensurados pelos respectivos valores justos, em relação à contraprestação transferida, deverá ser computado na determinação do lucro real no período de apuração em que ocorrer a aquisição.</p>
<p>Art.23 . A contrapartida da redução do ágio por rentabilidade futura (goodwill), inclusive mediante redução ao valor recuperável, não será computada na determinação do lucro real.</p> <p>Parágrafo único. Quando a redução se referir ao valor de que trata o inciso III do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, deve ser observado o disposto no art. 25 do mesmo Decreto-Lei.</p>
<p>Art.24. Na hipótese de a pessoa jurídica utilizar critério, para determinação da porcentagem do contrato ou da produção executada, distinto dos previstos no § 1º do art. 10 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, que implique resultado do período diferente daquele que seria apurado com base nesses critérios, a diferença verificada deverá ser adicionada ou excluída, conforme o caso, quando da apuração do lucro real.</p>
<p>Art.25 . As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas com estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976, que somente poderá ser utilizada para:</p> <p>I – absorção de prejuízos desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucro, com exceção da Reserva Legal; ou II – capitalização da empresa.</p> <p>§ 1º Na hipótese do inciso I do caput, a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subjacentes.</p> <p>§ 2º As doações e subvenções de que tratam o caput serão tributadas, caso não seja observado o disposto</p>

no § 1º, ou seja dada destinação diversa da que está prevista no caput, inclusive nas hipóteses de:
I – capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimento;

II - restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos cinco anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

§ 3º Se no período de apuração a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e de subvenções governamentais, e nesse caso não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do caput, esta deverá ocorrer à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

Art.26. O contribuinte poderá reconhecer na apuração do lucro real somente os valores contabilizados como redução ao valor recuperável de ativos, que não tenham sido objeto de reversão, quando ocorrer a alienação ou baixa do bem correspondente.

Parágrafo único. No caso de alienação ou baixa de um ativo que compõe uma unidade geradora de caixa, o valor a ser reconhecido na apuração do lucro real deve ser proporcional à relação entre o valor contábil desse ativo e o total da unidade gerador de caixa à data em que foi realizado o teste de recuperabilidade.

Art.27. O valor da remuneração dos serviços prestados por empregados ou similares, efetuada por meio de acordo com pagamento baseado em ações, deve ser adicionado ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real no período de apuração em que o custo ou despesa forem apropriados.

§ 1º A remuneração de que trata o caput será dedutível somente depois do pagamento, quando liquidados em caixa ou outro ativo, ou depois da transferência da propriedade definitiva das ações, quando liquidados com instrumentos patrimoniais.

§ 2º Para efeito do § 1º, o valor a ser excluído será:

I - o efetivamente pago, quando a liquidação baseada em ação for efetuada em caixa ou outro ativo financeiro; ou

II - o reconhecimento no patrimônio líquido nos termos da legislação comercial, quando a liquidação for efetuada em instrumento patrimoniais.

Art.28. As aquisições de serviços, na forma do art. 27 e liquidadas com instrumentos patrimoniais, terão efeitos no cálculo dos juros sobre o capital próprio de que trata o art. 9º da Lei nº 9.249, de 1995, somente depois da transferência definitiva da propriedade dos referidos instrumentos patrimoniais.

Art.29. No caso de contrato de concessão de serviços públicos em que a concessionária reconhece como receita o direito de exploração recebido do poder concedente, o resultado decorrente desse reconhecimento deverá ser computado no lucro real à medida que ocorrer a reavaliação do respectivo ativo intangível, inclusive mediante amortização, alienação ou baixa.

Parágrafo único. Para fins dos pagamentos mensais referidos no art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996, a receita mencionada no caput não integrará a base de calculo, exceto na hipótese prevista no art. 35 da Lei nº 8,981, de 1995.

Art.30. No caso de aquisição de controle de outra empresa na qual se detinha participação societárias anterior, o contribuinte deve observar as seguintes disposições:

I – o ganho decorrente de avaliação da participação societária anterior com base no valor justo, apurado na data da aquisição, poderá ser diferido, sendo reconhecido para fins de apuração do lucro real quando da alienação ou baixa do investimento;

II - a perda relacionada à avaliação da participação societária anterior com base no valor justo, apurada na

data da aquisição, poderá ser considerada na apuração do lucro real somente quando da alienação ou baixa do investimento;

III - o ganho decorrente do excesso do valor justo dos ativos líquidos da investida, na proporção da participação anterior, em relação ao valor dessa participação avaliada a valor justo, também poderá ser diferido, sendo reconhecido para fins de apuração do lucro real quando da alienação ou baixa do investimento.

§ 1º Para fins do disposto neste artigo, a pessoa jurídica deverá manter controle dos valores de que tratam o caput no livro de que trata o inciso I do caput do art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, que serão baixados quando do cômputo do ganho ou perda na apuração do lucro real.

§ 2º Os valores apurados em decorrência da operação, relativos à participação societária anterior, que tenham a mesma natureza das parcelas discriminadas nos incisos II e III do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, sujeitam-se ao mesmo disciplinamento tributário dado a essas parcelas.

§ 3º Deverão ser contabilizadas em subcontas distintas:

I – a mais ou menos valia e o ágio por rentabilidade futura (goodwill) relativos à participação societária anterior, existente antes da aquisição do controle;

II – as variações nos valores a que se refere o inciso I, em que o contribuinte avalia a valor justo a participação societária anterior no momento da aquisição da nova participação societária.

Art.31. Na hipótese tratada no art. 30, caso ocorra incorporação, fusão ou cisão:

I – de ocorrer a baixa dos valores controlados no livro de que trata o inciso I do caput do art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, a que se refere o § 1º do art. 30, sem qualquer efeito na apuração do lucro real;

II – não deve ser computada a apuração do lucro real a variação da mais-valia ou menos-valia de que trata o inciso II do § 3º do art. 30, que venha a ser:

- a) considerada contabilmente no custo do ativo ou no valor do passivo que lhe deu causa; ou
- b) baixada, na hipótese de o ativo ou o passivo que lhe deu causa não integrar o patrimônio da sucessora;

III – não poderá ser excluída na apuração do lucro real a variação do ágio por rentabilidade futura (goodwill) de que trata o inciso II do § 3º do art. 30.

Parágrafo único. Excetuadas as hipóteses previstas nos incisos II e III do caput, aplica-se ao saldo existente na contabilidade, na data do evento, referente a mais ou menos valia e ao ágio por rentabilidade futura (goodwill) de que tratam os incisos II e III do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, o disposto nos arts. 16 a 18 desta Medida Provisória.

Art.. Nas incorporações, fusões ou cisões de empresa não controlada na qual se detinha participação societária anterior, que não se enquadrem nas situações previstas nos arts. 30 e 31, não terá efeito na apuração do lucro real:

I - o ganho ou perda decorrente de avaliação da participação societária anterior com base no valor justo, apurado na data do evento; e

II - o ganho decorrente do excesso do valor justo dos ativos líquidos da investida, na proporção da participação anterior, em relação ao valor dessa participação avaliada a valor justo.

§ 1º Deverão ser contabilizadas em subcontas distintas:

I - a mais ou menos valia e o ágio por rentabilidade futura (goodwill) relativos à participação societária anterior, existentes antes da incorporação, fusão ou cisão;

II - as variações nos valores a que se refere o inciso I, em decorrência da incorporação, fusão ou cisão.

§ 2º Não deve ser computada na apuração do lucro real a variação da mais-valia ou menos-valia de que trata o inciso II do § 1º, que venha a ser:

I – considerada contabilmente no custo do ativo ou no valor do passivo que lhe deu causa; ou

II - baixada, na hipótese de o ativo ou o passivo que lhe deu causa não integrar o patrimônio da sucessora.

§ 3º Não poderá ser excluída na apuração do lucro real a veriação do ágio por rentabilidade futura (goodwill) de que trata o inciso II do §1º.

§ 4º Excetuadas as hipóteses previstas nos § 2º e § 3º, aplica-se ao saldo existente na contabilidade, na data do evento referente a mais ou menos valia e ao ágio por rentabilidade futura (goodwill) de que tratam os incisos II e III do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, o disposto nos arts. 16 e 18.

Art.. O art. 57 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 57.....

§1º A quota depreciação dedutível na apuração do imposto será determinada mediante a aplicação da taxa anual de depreciação sobre o custo de aquisição do ativo.

§ 15. Caso a quota de depreciação registrada na contabilidade do contribuinte seja menor do que aquela calculada com base no § 3º, a diferença poderá ser excluída do lucro líquido na apuração do Lucro real, observando-se o disposto no § 6º.

§ 16. Para fins do disposto no § 15, a partir do período de apuração em que o montante acumulado das quotas de depreciação computado na determinação do lucro real atingir o limite previsto no § 6º, o valor da depreciação, registrado na escrituração comercial, deverá ser adicionado ao lucro líquido para efeito de determinação do lucro real.”(NR)

Art.. A amortização de direitos classificados no ativo não circulante intangível poderá ser computada na determinação do lucro real, observado o disposto no inciso III do art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995.

Art.. Os prejuízos decorrentes da alienação de bens e direitos do ativo imobilizado, investimento e intangível, ainda que reclassificados para o ativo circulante com intenção de venda, poderão ser compensados somente com lucros de mesma natureza, observado o limite previsto no art. 15 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica em relação às perdas decorrentes de baixa de bens ou direitos em virtude de terem se tomado imprestáveis, obsoletos ou caído em desuso, ainda que posteriormente venham a ser alienados como sucata.

Art .. No caso de contratos de concessão de serviços públicos, a receita reconhecida pela construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração, não integrará a base de cálculo do imposto sobre a renda, quando se tratar de imposto sobre a renda apurado com base no lucro presumido ou arbitrado. Parágrafo único. O ganho de capital na alienação do ativo intangível a que se refere o caput corresponderá à diferença positiva entre o valor da alienação e o valor dos custos incorridos na sua obtenção, deduzido da correspondente amortização.

Art.. É vedada a dedução de provisões relativas a custos estimados de desmontagem e remoção do imobilizado e de restauração do local em que estiver situado.

Parágrafo único. A empresa deverá proceder ao ajuste no lucro líquido para fins de apuração do lucro real, no período de apuração em que o imobilizado for realizado por depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa.

Art. Na hipótese de operações de arrendamento mercantil que não estejam sujeitas ao tratamento tributário previsto pela Lei nº 6.099, de 1974, as pessoas jurídicas arrendadoras deverão reconhecer, para fins de apuração do lucro real, o resultado relativo à operação de arrendamento mercantil proporcionalmente ao valor de cada contraprestação durante o período de vigência do contrato.

§ 1º A pessoa jurídica deverá proceder, caso seja necessário, aos ajustes ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real, no livro de que trata o inciso I do caput do art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977.

§ 2º O disposto neste artigo se aplica somente às operações de arrendamento mercantil em que há transferência substancial dos riscos e benefícios inerentes à propriedade do ativo.

§ 3º Para efeitos do disposto neste artigo estende-se por resultado a diferença entre o valor do contrato de

<p>arrendamento e somatório dos custos diretos iniciais e o custo de aquisição ou construção dos bens arrendados.</p> <p>§ 4º Na hipótese de a pessoa jurídica de que trata o caput ser tributada pelo lucro presumido ou arbitrado, o valor da contraprestação deverá ser computado na determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda.</p>
<p>Art.. Poderão ser computados na determinação do lucro real da pessoa jurídica arrendatária as contraprestações pagas ou creditadas por força de contrato de arrendamento mercantil, referentes a bens móveis ou imóveis intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços.</p>
<p>Art.. São indedutíveis na determinação do lucro real as despesas financeiras incorridas pela arrendatária em contratos de arrendamento mercantil.</p> <p>Parágrafo único. O disposto no caput também se aplica aos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso III do art. 184 da Lei nº 6.404, de 1976.</p>
<p>Art.. O regime de tributação da sociedade em conta de participação deve ser o mesmo adotado pelo sócio ostensivo.</p>
<p>Art.. Aplicam-se à apuração da base de cálculo da CSLL as disposições contidas nos arts. 2º a 8º e 10 a 34, 36 a 41 desta Medida Provisória.</p> <p>Parágrafo único. Aplicam-se à CSLL as disposições contidas nos arts. 8º e 8º-A do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, devendo ser informados no Livro de Apuração do Lucro Real:</p> <p>a) os lançamentos de ajustes do lucro líquido do período, relativos a adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária;</p> <p>b) a demonstração da base de cálculo e o valor da CSLL devida com a discriminação das deduções, quando aplicáveis; e</p> <p>c) os registros de controle de base de cálculo negativa da CSLL a compensar em períodos subseqüentes, e demais valores que devam influenciar a determinação da base de cálculo da CSLL de período futuro e não constem de escrituração comercial.</p>
<p>Art.. Os arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, passam a vigorar com a seguinte redação:</p> <p>"Art. 2º A Contribuição para o PISIP ASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, incidem sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil." (NR)</p> <p>"Art. 3º O total das receitas a que se refere o art. 2º compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.</p> <p>§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se do total das receitas:</p> <p>I – as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos;</p> <p>IV – as outras receitas de que trata o inciso IV do art. 187 da Lei nº 6.404, de 1976, decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível;</p> <p>VI – as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo Poder Público;</p> <p>VII – a receita reconhecida pela construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da</p>

infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração, no caso de contratos de concessão de serviços públicos;

VIII – as receitas decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VII do art. 183 da Lei nº 6.404, de 1976, referentes a receitas excluídas da base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS;

IX - as receitas relativas aos ganhos decorrentes de avaliação de ativo e passivo com base no valor justo;

X - o valor do imposto que deixar de ser pago em virtude das isenções e reduções de que tratam as alíneas "a", "b", "c" e "e" do § 1º do art. 19 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977.

§ 10. A contribuição incidente na hipótese de contratos, com prazo de execução superior a um ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços a serem produzidos, será calculada sobre a receita apurada de acordo com os critérios de reconhecimento adotados pela legislação do imposto sobre a renda, previstos para a espécie de operação." (NR)

Art. Os arts. 1º e 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, passam a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 15

§ 13. No cálculo do crédito de que trata o inciso V do caput:

I - os valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso III do art. 184 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, poderão ser considerados como parte integrante do custo ou valor de aquisição;

II- não serão computados os ganhos e perdas decorrentes de avaliação de ativo com base no valor justo.

§ 14. O disposto no inciso V do caput não se aplica no caso de bemobjeto de arrendamento mercantil."

(NR)

"Art.27

§ 3º O disposto no § 2º não se aplica aos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do art. 183 da Lei nº 6.404, de 1976." (NR)

Art. Os arts. 1º e 3º da Lei nº 10.637, de 2002, passam a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incidem sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto nesse artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

§ 2º A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no caput e no § 1º.

§3º.....

VI – de que trata o inciso IV do art. 187 da Lei nº 6.404, de 1976, decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível;

VIII – financeiras decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do art. 183 da Lei nº 6.404, de 1976, referentes a receitas excluídas da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep;

IX - relativas aos ganhos decorrentes de avaliação de ativo e passivo com base no valor justo;

X - de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e de doações feitas pelo Poder Público;

XI - reconhecidas pela construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraesfrutura, cuja contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração, no caso de contratos de concessão de serviços públicos;

XII - relativas ao valor do imposto que deixar de ser pago em virtude das isenções e reduções de que tratam

as alíneas "a", "b", "c" e "e" do § 1º do art. 19 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977." (NR)

"Art. 3º....."

§ 17. No cálculo do crédito de que tratam os incisos do caput, poderão ser considerados os valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso III do art. 184 da lei nº 6.404, de 1976.

§ 18. O disposto nos incisos VI e VII do caput não se aplica no caso de bem objeto de arrendamento mercantil.

§ 19. Para fins do disposto nos incisos VI e VII do caput, fica vedado o desconto de quaisquer créditos calculados em relação a:

I – encargos associados a empréstimos registrados como custos na forma da alínea “b” do § 1º do art. 17 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977;

II – custos estimados de desmontagem e remoção do imobilizado e de restauração do local em que estiver situado.

§ 20. No cálculo dos créditos a que se referem os incisos VI e VII do caput, não serão computados os ganhos e perdas decorrentes de avaliação de ativo com base no valor justo.

§ 21. Na execução de contratos de concessão de serviços públicos, os créditos gerados pelos serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura, quando a receita correspondente tiver contrapartida em ativo intangível representativo de direito de exploração, somente poderão ser aproveitados à medida que o ativo intangível for amortizado.” (NR)

Art. Os arts. 1º e 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, passam a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não cumulativa, incidem sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

§ 2º A base de cálculo da COFINS é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no caput e no § 1º.

§ 3º.....

II - de que trata o inciso IV do art. 187 da Lei nº 6.404, de 1976, decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível;

VII - financeiras decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do art. 183 da Lei nº 6.404, de 1976, referentes a receitas excluídas da base de cálculo da COFINS;

VIII – relativas aos ganhos decorrentes de avaliação do ativo e passivo com base no valor justo;

IX – de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo Poder Público;

X – reconhecidas pela construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração, no caso de contratos de concessão de serviços públicos;

XI – relativas ao valor do imposto que deixar de ser pago em virtude das isenções e reduções de que tratam as alíneas “a”, “b”, “c” e “e” do § 1º do art. 19 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977.” (NR)

“Art. 3º.....”

§ 25. No cálculo do crédito de que tratam os incisos do caput, poderão ser considerados os valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso III do art. 184 da Lei nº 6.404, de 1976.

§ 26. O disposto nos incisos VI e VII do caput não se aplica no caso de bem objeto de arrendamento

mercantil.

§27. Para fins do disposto nos incisos VI e VII do caput, fica vedado o desconto de quaisquer créditos calculados em relação a:

I – encargos associados a empréstimos registrados como custo na forma da alínea “b” do § 1º do art. 17 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977;

II – custos estimados de desmontagem e remoção do imobilizado e de restauração do local em que estiver situado.

§ 28. No cálculo dos créditos a que se referem os incisos VI e VII do caput, não serão computados os ganhos e perdas decorrentes de avaliação de ativo com base no valor justo.

§ 29. Na execução de contratos de concessão de serviços públicos, os créditos gerados pelos serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura, quando a receita correspondente tiver contrapartida em ativo intangível representativo de direito de exploração, somente poderão ser aproveitados à medida que o ativo intangível for amortizado." (NR)

Art.. As exclusões de que tratam o inciso VI do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, o inciso X do § 3º do art. 1º da Lei nº 10.637, de 2002, e o inciso IX do § 3º do art. 1º da Lei nº 10.833, de 2003, ficam condicionadas à observância dos requisitos previstos no art. 25.

Art.. No caso de operação mercantil não sujeita ao tratamento tributário previsto na Lei nº 6.099, de 1974, em que haja transferência substancial dos riscos e benefícios inerentes à propriedade do ativo, o valor da contraprestação deverá ser computado na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins pela pessoa jurídica arrendadora.

Parágrafo único. As pessoas jurídicas sujeitas ao regime de tributação de que tratam as Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, poderão descontar créditos calculados sobre o valor do custo de aquisição ou construção dos bens arrendados proporcionalmente ao valor de cada contraprestação durante o período de vigência do contrato.

Art. A modificação ou a adoção de métodos e critérios contábeis, por meio de atos administrativos emitidos com base em competência atribuída em lei comercial, que sejam posteriores à publicação desta Medida Provisória, não terá implicação na apuração dos tributos federais até que lei tributária regule a matéria.

Parágrafo único. Para fins do disposto no caput, compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil, no âmbito de suas atribuições, identificar os atos administrativos e dispor sobre os procedimentos para anular os efeitos desses atos sobre a apuração dos tributos federais.

Art.. Para fins da legislação tributária federal, as referências a provisões alcançam as perdas estimadas no valor de ativos, inclusive as decorrentes de redução ao valor recuperável.

Parágrafo único. A Secretaria da Receita Federal do Brasil, no âmbito de suas atribuições, disciplinara o disposto neste artigo.

Art.. As disposições contidas na legislação tributária sobre reservas de reavaliação aplicam-se somente aos saldos remanescentes a escrituração comercial em 31 de dezembro de 2012 e até a sua completa realização.

Art. . A falta de registro na escrituração comercial das receitas e despesas relativas aos resultados não realizados a que se referem o inciso I do art. 248 e o inciso III do art. 250 da Lei nº 6.404, de 1976, não elide a tributação de acordo com a legislação de regência.

Art.. Para fins de avaliação a valor justo de instrumentos financeiros, no caso de operações realizadas em mercados de liquidação futura sujeitos a ajuste de posições, não se considera como hipótese de liquidação ou baixa o pagamento ou recebimento de tais ajustes durante a vigência do contrato, permanecendo

<p>aplicáveis para tais operações:</p> <p>I – O art. 110 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, no caso de instituições financeiras e as demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil.</p> <p>II – os arts. 32 e 33 da Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004, no caso das demais pessoas jurídicas.</p>
<p>Art.. Para as operações ocorridas até 31 de dezembro de 2012, permanece a neutralidade tributária estabelecida nos arts. 15 e 16 da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, devendo a pessoa jurídica proceder, nos períodos de apuração a partir de janeiro de 2013, aos respectivos ajustes nas bases de cálculo do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, observado o disposto nos arts. 56 e 57.</p> <p>Parágrafo único. As participações societárias de caráter permanente serão avaliadas de acordo com a Lei nº 6.404, de 1976, com as alterações das Leis nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e nº 11.941, de 2009.</p>
<p>Art.. As disposições contidas nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e nos arts. 35 e 37 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, continuam a ser aplicadas somente às operações de incorporação, fusão e cisão ocorridas até 31 de dezembro de 2012.</p>
<p>Art.. Para fins do disposto no art. 54, a diferença positiva verificada em 31 de dezembro de 2012, entre o valor de ativo mensurado de acordo com as disposições da Lei nº 6.404, de 1976, com as alterações das Leis nº 11.638, de 2007, e nº 11.941, de 2009, 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 2013, salvo se o contribuinte evidenciar contabilmente essa diferença em subconta vinculada ao ativo, para ser adicionada à medida da depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa.</p> <p>Parágrafo único. O disposto no caput aplica-se à diferença negativa do valor de passivo, devendo ser adicionada na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL em janeiro de 2013, salvo se o contribuinte evidenciar contabilmente essa diferença em subconta vinculada ao passivo, para ser adicionada à medida da baixa ou liquidação.</p>
<p>Art.. Para fins do disposto no art. 54, a diferença negativa verificada em 31 de dezembro de 2012, entre o valor de ativo mensurado de acordo com as disposições da Lei nº 6.404, de 1976, com as alterações das Leis nº 11.638, de 2007, e nº 11.941, de 2009, 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 da depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa.</p> <p>Parágrafo único. O disposto no caput aplica-se à diferença positiva no valor do passivo, não podendo 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.</p>
<p>Art. O disposto nos arts. 54, 56 e 57 será disciplinado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, que poderá instituir controles fiscais alternativos à evidenciação contábil de que tratam os arts. 56 e 57, e instituir controles fiscais adicionais.</p>
<p>Art.. No caso de contrato de concessão de serviços públicos, a diferença entre o resultado tributável acumulado até 31 de dezembro de 2012 e o que seria tributado considerando-se as disposições desta Medida Provisória e da Lei nº 6.404, de 1976, com as alterações das Leis nº 11.638, de 2007, e nº 11.941, de 2009, acumulado no mesmo período, deverá ser excluída, se positiva, ou adicionada, se negativa, para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, no primeiro período de apuração a partir de 2013, não se aplicando, nesse caso, o disposto nos arts. 54, 56 e 57.</p> <p>§1º Nos períodos de apuração subjacentes, o resultado tributável será determinado considerando-se as</p>

disposições desta Medida Provisória e da Lei nº 6.404, de 1976, com as alterações das Leis nº 11.638, de 2007, e nº 11.941, de 2009.

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se, também, ao valor a pagar da Contribuição para PIS/Pasep e da Cofins.

Art.. XXX XXXXXXXX entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de janeiro de 2013.

Art.. Ficam revogados a partir de 1º de janeiro de 2013:

I - a alínea "b" do caput e o § 32 do art. 58 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964;

II - o art. 15 da Lei nº 6.099, de 12 de setembro de 1974;

III- o inciso II do caput do art. 8º, o § 1º do art. 15, o § 2º do art. 20, o inciso III do art. 27, o inciso I do art. 29, o § 3º do art. 31, o art. 32, o inciso IV do caput e o § 1º do art. 33, o art. 34 e o inciso III do art. 38 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977;

IV - o art. 18 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991;

V - o art. 31 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995;

VI - o art. 31 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; e

VII - os arts. 15 a 24, 59 e 60 da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009.