

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE MINAS GERAIS  
INSTITUTO DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS E GERENCIAIS  
CIÊNCIAS CONTÁBEIS - 5º período

OS IMPACTOS DO REGIME DE TRIBUTAÇÃO TRANSITÓRIA NA  
APURAÇÃO DO LUCRO REAL E SEUS REFLEXOS CONTÁBEIS NAS  
EMPRESAS DE GRANDE PORTE

Danielle Christie Martins Braga  
Flávia Rejane Vieira  
Gustavo Souza Coutinho  
Liliane Patrícia Liberio

Belo Horizonte, 13 maio de 2009

Danielle Christie Martins Braga  
Flávia Rejane Vieira  
Gustavo Souza Coutinho  
Liliane Patrícia Liberio

**OS IMPACTOS DO REGIME DE TRIBUTAÇÃO TRANSITÓRIA NA  
APURAÇÃO DO LUCRO REAL E SEUS REFLEXOS CONTÁBEIS NAS  
EMPRESAS DE GRANDE PORTE**

Trabalho Interdisciplinar apresentado  
às disciplinas: Sistemas Contábeis I,  
Planejamento Fiscal e Tributário e  
Teoria Avançada da Contabilidade do 5º  
Período de Ciências Contábeis do  
Instituto de Ciências Econômicas e  
Gerenciais da PUC-Minas-BH.

Professor: Alex Diamante  
Fátima Drumond Penido  
Nivaldo Carvalho da Silva

Belo Horizonte, 13 maio de 2009

**OS IMPACTOS DO REGIME DE TRIBUTAÇÃO TRANSITÓRIA NA  
APURAÇÃO DO LUCRO REAL E SEUS REFLEXOS CONTÁBEIS NAS  
EMPRESAS DE GRANDE PORTE**

Danielle Christie Martins Braga<sup>1</sup>  
Flávia Rejane Vieira<sup>2</sup>  
Gustavo Souza Coutinho<sup>3</sup>  
Liliane Patrícia Libério<sup>4</sup>

**RESUMO**

O presente artigo tem por objetivo explicar os impactos do regime de tributação transitória na apuração do Lucro Real e seus reflexos contábeis.

Apresentaremos a importância das informações contábeis, em especial a RTT, e a análise da Apuração do Lucro Real nas demonstrações contábeis e notas explicativas da empresa AMBEV Companhia de Bebidas das Américas.

**PALAVRAS-CHAVE:** regime de tributação transitória; impacto nos lucros; empresa de grande porte; neutralidade tributária e mudanças contábeis.

---

<sup>1</sup> Assistente contábil, Salvados & Cia Ltda., 31 3463-7835, danicsb@hotmail.com

<sup>2</sup> Analista técnico, SEBRAE MG, (31) 8476-8839, flavinhavieiral983@hotmail.com

<sup>3</sup> Analista contábil Junior, FIAT do Brasil S.A, (31) 2123-4349, gustavo.coutinho@fiatservices.com.br

<sup>4</sup> Coordenadora administrativa, Sorvete Salada, (31) 3477-6611 contabil@sorvetesalada.com.br

## 1 INTRODUÇÃO

O trabalho interdisciplinar tem como tema os impactos do Regime de Tributação Transitória na Apuração do Luro Real, de forma geral, as empresas optantes pelo RTT terão a garantida a aplicação das normas fiscais vigentes em 31/12/2007 e para garantir a neutralidade tributaria efetuando adições ou exclusões ao lucro societário para a determinação do IRPJ e da CSLL.

A abordagem do tema tem por objetivo desenvolver uma análise que possibilite a visualização do inter-relacionamento das disciplinas.

A metodologia utilizada para a realização deste artigo foram pesquisas bibliográficas em livros e sites da internet.

A empresa estudada foi a COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS-AMBEV, localizada em São Paulo, tem como atividade principal industrialização e comercialização de cerveja e refrigerantes, é uma empresa estrangeira de capital aberto.

## 2 LEGISLAÇÃO

Com a publicação da Lei nº11. 638 em 2007, da MP nº449 em dezembro de 2008 e principalmente com a edição das normas previstas pelo CPC - Comitê de Pronunciamentos Contábeis, aprovados pela CVM - Comissão de Valores Mobiliários, o Brasil ingressou definitivamente em uma nova era da contabilidade.

Conforme ampla divulgação anterior, o legislador já havia previsto na Lei nº11. 638 que tais alterações na legislação societária e contábil não deveriam produzir efeitos tributários existiam grandes diversidades por parte dos contribuintes para entender como tal neutralidade tributária seria operacionalizada.

Finalmente foi publicada a MP nº449/2008, que procurou atender ao objetivo da neutralidade tributária, permitindo que os contribuintes optassem pelo RTT - Regime Tributário de Transição.

A neutralidade tributária de que trata o artigo 15, parágrafo 1º, da MP refere-se a uma espécie de *vacatio legis* da Lei 11.638, que as pessoas jurídicas que optarem pelo RTT terão.

### **3 PRINCIPAIS CONSIDERAÇÕES SOBRE O REGIME DE TRIBUTAÇÃO TRANSITÓRIA**

O RTT é opcional para os anos de 2008 e 2009. No entanto, não poderá ser feita a opção para apenas um dos anos-calendário.

A escolha pelo RTT deverá ser indicada na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica a ser entregue em 30 de junho de 2009. Cabe destacar que tal opção será irretratável, ou seja, não poderá haver retificação.

Além disso, uma das vantagens do RTT para os optantes pelo regime de apuração do Imposto de Renda - Pessoa Jurídica (IRPJ) pelo lucro real trimestral ou presumido, no caso de ter apurado diferenças entre o valor apurado por esses regimes e pelo RTT, é permitir que estes contribuintes possam recolher ou compensar tais diferenças até 30 de janeiro de 2009.

Para o ano-calendário de 2010, o RTT será obrigatório para todos os regimes de apuração do IRPJ, tanto para o regime de lucro real, quanto para o presumido e o arbitrado.

Convém lembrar que apesar de o RTT referir-se à opção quanto ao IRPJ, caso seja feita escolha por esse regime transitório, o mesmo tratamento deverá ser considerado para a apuração da Contribuição sobre o Lucro Líquido (CSLL), do Programa de Integração Social (PIS), Programa de Formação do Patrimônio do Servidor (Pasep) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

No que se refere à exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL quanto às subvenções, doações e prêmios na emissão de debêntures, estará condicionada à manutenção da parcela do lucro decorrentes desses movimentos em uma conta de reserva de lucros específica. No caso de tratamento diverso posterior, tais itens deverão ser adicionados nas respectivas bases.

Adicionalmente, a medida provisória traz às empresas optantes pelo RTT o benefício fiscal de excluir da base de

cálculo do PIS/PASEP e COFINS o valor das subvenções e doações feitas pelo Poder Público, além do valor do prêmio na emissão de debêntures.

Portanto, podemos dizer que a neutralidade tributária desejada pela MP 449 possui o objetivo de postergar os efeitos das mudanças contábeis trazidas pela Lei nº 11.638/2007 às pessoas jurídicas que optarem pelo RTT.

Listamos a seguir algumas hipóteses em que a opção pelo RTT parece ser necessária sob o ponto de vista de manutenção de carga tributária:

- empresas que possuem incentivos fiscais considerados como subvenção para investimentos, como tais subvenções passam a ser contabilizadas no resultado do exercício, a não tributação pelo IRPJ, CSLL e, inclusive o PIS e a COFINS, somente ocorre se a PJ optar pelo RTT;
- empresas que estão amortizando ágio justificando por rentabilidade futura após incorporação, considerando que as novas práticas determinam que esse ativo diferido não será mais amortizado, mas sim submetido ao teste de recuperação a opção pelo RTT parece assegurar, ao menos para 2008 e 2009, a dedutibilidade da amortização com base no critério vigente em 31/12/2007;
- empresas que operam com contratos de arrendamento mercantil leasing, para fins contábeis, alguns destes contratos deverão ser considerados como uma operação de compra e venda a prazo.

Portanto o bem estará sujeito a depreciação, normalmente com taxas que levam em conta a vida útil efetiva, resultando em apropriação de despesas relativas a estes contratos num período de tempo superior.

As empresas precisam, urgentemente, identificar quais ajustes são aplicáveis em suas demonstrações contábeis, avaliando os reflexos fiscais que decorram dos respectivos ajustes, para terem condições de avaliar e decidir pela opção

ou não ao RTT.

A MP n.º 449/2008 dentre as mudanças introduzidas, algumas mostram claramente a intenção de restringir alguns dos direitos das empresas que pareciam perfeitamente estabelecidos. Estas restrições já estão sendo questionadas pelos contribuintes através de medida judicial, tal como a vedação da compensação já a partir da competência de dezembro os valores de IRPJ e CSLL devidos por estimativa.

È necessário avaliar, com base nas projeções de resultado para 2009 a possibilidade de utilização do lucro real trimestral pode ser uma alternativa viável para reduzir os efeitos da vedação de compensação das estimativas da IRPJ e CSLL imposta pela MP.

Lembramos que a possibilidade de utilização de créditos federais para a compensação de outros débitos próprios tais como o PIS, COFINS, IPI, etc., continua em vigor.

Destacamos outras atividades que devem preocupar o empresário:

- Parcelamento de débito: necessidade de oferecimento de garantia real ou fiança, inclusive a fiança bancária, idônea e suficiente para o pagamento do débito;
- Arrolamento dos bens para a fiscalização: foi alterada a lei n.º 9.532/1997, que institui o arrolamento de bens. De acordo com a MP, devem ser identificados também os bens e direitos;
- Mais de uma fiscalização sobre o mesmo período de apuração: passa a ter previsão expressa possibilitando mais de um procedimento de fiscalização sobre o mesmo período e tributo, mediante ordem emitida por autoridade administrativa competente, nos termos definidos pelo poder executivo.



### 3.1 AS ALTERAÇÕES QUE DEVERÃO SER FEITAS PARA ATENDER O SPED

Para desenvolver o trabalho com o tema proposto, é necessário expor algumas considerações, a saber: como as adaptações ao SPEED.

Temos acompanhado o desafio que está sendo a adaptação das empresas à Nova Lei Contábil (Lei nº 11.638/2007). Esse desafio é de várias ordens: reclassificação de saldos contábeis; avaliação de ativos e passivos; reconhecimento de perdas e baixas de ativos no resultado (despesas); interpretação e julgamento dos contratos, como no caso, por exemplo, do leasing e de outros negócios comerciais para efeito de registro contábil; dentre outros. O trabalho é tanto que tem tomado praticamente todo o tempo dos profissionais da área contábil e de controladoria, e, por vezes, até dos profissionais da área jurídica.

Ocorre que todo esse trabalho é apenas a primeira parte dos desafios gerenciais que se vislumbram para os próximos anos, iniciando já em 2009 (ano que, além de tudo, ainda demanda a administração da crise financeira global).

Até o último dia útil do mês de junho, as empresas terão ainda que cumprir as obrigações tributárias, como a entrega da DIPJ, considerando a análise das repercussões da opção ao RTT, sem precipitar a decisão sobre essa escolha para não se correr o risco de engessar a apuração de tributos, e a escrituração eletrônica dos movimentos financeiros (SPED Contábil) tendo que adaptar o mesmo. E como conciliar todas essas exigências sem recolher mais imposto do que o devido, por um lado, e, por outro, sem abrir frentes de exposição perante as autoridades fiscais?

Não se trata de um trabalho simples, restrito a um único departamento da empresa, nomeadamente o contábil. Para enfrentar esse desafio há que haver integração e sinergia dos profissionais da contabilidade, da controladoria, do jurídico

e da alta administração da empresa, pois importantes decisões devem ser tomadas, com forte impacto na apuração dos tributos

Com vistas a buscar essa integração e essa sinergia, recomendamos às empresas a criação de um Comitê Especial para tratar dessa matéria, formado pelos profissionais dos departamentos acima citados, e outros que sejam convenientes dependendo da estrutura da empresa.

O trabalho desse Comitê Especial deve desenvolver as seguintes tarefas:

- Estudo do parecer de auditoria sobre a adaptação das demonstrações financeiras da empresa à Lei nº 11.638/2007.
- Apresentação e discussão sobre o RTT e os principais impactos tributários da referida adaptação, bem como a discussão de questões específicas levantadas pelos profissionais da empresa.
- Realização de reuniões periódicas para tomada de providências necessárias ao adequado acompanhamento das questões surgidas no trabalho de integração da Lei nº 11.638, de 2007, do RTT e do SPED Contábil.
- Confecção de um relatório circunstanciado, no qual constarão as discussões, as conclusões e as decisões tomadas pelo Comitê Especial, confrontando-as com as exigências da DIPJ e do SPED Contábil.

Dessa forma, entendemos que todos os setores envolvidos nas decisões exigidas pelas novas regras contábeis, bem como pela avaliação dos impactos tributários estarão trabalhando em sinergia para benefício da própria empresa.

#### 4 DESCRIÇÃO DO CASO PRÁTICO

Para a realização do trabalho interdisciplinar analisamos as notas explicativas e as demonstrações contábeis no ano de 2008 com referencia o ano de 2007 da empresa AMBEV

A Companhia, para fins de apuração de imposto de renda e da contribuição social, optou pelo Regime Tributário de transição (RTT), conforme facultado pela Medida Provisória 449/2008.

De posse das notas explicativas e das demonstrações contábeis foi feita uma comparação entre os anos de 2008 onde a apuração do resultado foi feita pelo RTT, em vista o ano de 2007, feito pelo método normal de apuração.

A empresa no ano de 2008 teve um aumento de 5,79% na sua receita, aumentando assim o seu lucro bruto em 3,97%, a empresa coma adoção do RTT no ano de 2008 teve um aumento de 2,32% em seu resultado financeiro líquido.

Analisando a conciliação da despesa consolidada do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro consolidado, antes do imposto de renda, da contribuição social de R\$ 4.695.620 em relação a 2007 que foi de R\$ 4.545.693 aumentando em 3,30%. Expectativa de despesa com imposto de renda e contribuição social a alíquotas nominais (34%) sendo R\$1.559.133 em 2008.

Incentivo fiscais de IR e ICMS não tributáveis foram de R\$ 198.100,00, obtendo assim uma despesa de imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro em 2008 de R\$ 1.519.043 perfazendo uma diminuição de (4,63%) em relação a 2007 que foi de R\$ 1.592.837.

A diferença também é explicada pelo benefício com as mudanças fiscais ocorridas no Canadá, o que gerou um ganho de R\$ 150,6 milhões.

A empresa com estes valores e a adoção do RTT pode obter um lucro líquido melhor em 2008 com vista ao lucro obtido em 2007.

## 5 CONCLUSÃO FUNDAMENTADA

Uma das preocupações que foi bastante abordada era a harmonização das normas contábeis brasileiras em relação as normas internacionais, esta medida 449/2008 criou condições para legais e necessárias para que inicie este processo.

Os esclarecimentos e as alterações introduzidas pela MP 449/08 são bem-vindas e demonstram o amadurecimento do Governo Federal em matéria tributária. Embora um pouco tardia, a MP 449/08 deixa claro em seu texto que as alterações na legislação comercial para adaptação das regras contábeis brasileiras aos padrões internacionais não devem ter qualquer aplicação tributária, sendo mantidas, até que nova lei seja editada, as regras contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, de modo a se obter a neutralidade fiscal da adoção do padrão contábil internacional.

Apesar da garantia quanto a neutralidade tributária tenha sido tão positiva, a decisão sobre aderir esta garantia através da opção pelo RTT é tarefa dos contribuintes, por este motivo se faz necessária um planejamento fiscal e tributaria para que seja feita uma avaliação da situação rela da empresa e se a mesma deve ou não optar pelo regime, a não opção pelo regime também poderá ser vantajosa para empresas cuja aplicação da Lei nº 11.638/07 acarrete ajustes de natureza devedora no resultado.

O Regime de tributação transitória é mais um passo para viabilizar o processo de harmonização das leis contábeis práticas no Brasil com às normas internacionais, porem é necessário que os órgãos competentes regulamentem este processo e elimine dúvidas que, inevitavelmente, vão surgir neste processo de transição.

## 6. REFERÊNCIAS

<<http://www.tercogt.com.br/gxpsites/hgxpp001.aspx?8,4,11,O,P,0,PAG;SEAC;8;61;1666;N;PAG>> Acessado em 30 de abril de 2009.

<<http://www.aspr.com.br/arquivos/BO%2084.pdf.pdf>> Acessado em 13 de abril de 2009.

<[http://www.mzweb.com.br/ambev/web/arquivos/Ambev\\_Resultado\\_4T07\\_port.pdf](http://www.mzweb.com.br/ambev/web/arquivos/Ambev_Resultado_4T07_port.pdf)> Acessado em 08 de maio de 2009.

<[http://www.administradores.com.br/noticias/o\\_regime\\_tributario\\_de\\_transicao/21648](http://www.administradores.com.br/noticias/o_regime_tributario_de_transicao/21648)> Acessado em 03 de maio de 2009.

<[http://www.administradores.com.br/noticias/a\\_mp\\_449\\_e\\_suas\\_propostas\\_de\\_alteracao\\_tributaria/20993](http://www.administradores.com.br/noticias/a_mp_449_e_suas_propostas_de_alteracao_tributaria/20993)> Acessado em 03 de maio de 2009.

<[http://www.administradores.com.br/noticias/uma\\_nova\\_era\\_para\\_a\\_contabilidade/21446](http://www.administradores.com.br/noticias/uma_nova_era_para_a_contabilidade/21446)> Acessado em 05 de maio de 2009.

<[http://www.mzweb.com.br/ambev/web/arquivos/DFP\\_2008.pdf](http://www.mzweb.com.br/ambev/web/arquivos/DFP_2008.pdf)> Acessado em 08 de maio de 2009.

<[http://www.pucminas.br/documentos/normalizacao\\_artigos.pdf](http://www.pucminas.br/documentos/normalizacao_artigos.pdf)> Acessado em 10 de maio de 2009.