

O AJUSTE RTT e o seu papel legal de neutralização tributária

J. Miguel Silva (*)

As leis nºs 11.638/07 e 11.941/09 (especificamente arts. 37 e 38), regulamentadas pelos Pronunciamentos CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis), órgão criado pela Resolução CFC nº 1.055/05, estabelecem novos critérios contábeis de escrituração e de elaboração das demonstrações contábeis, com vigência a partir de 01.01.2008, com o propósito de se alinhar com os padrões internacionais de contabilidade (IFRS), que intitulam-se NOVO PADRÃO CONTÁBIL.

Já o artigo 15 da lei nº 11.941/09 instituiu o AJUSTE RTT (Regime Tributário de Transição), regulamentado pela Instrução Normativa RFB nº 949/09, que inclusive deu origem ao FCONT (Controle Fiscal/Contábil de Transição).

Tenho com frequência me pronunciado sobre o tema em tela, e nesta oportunidade faço-o por intermédio deste artigo. Não irei analisar o NOVO PADRÃO CONTÁBIL em si, mas apenas o campo tributário e fiscal da Nova Lei das S/A, sabendo do paladar amargo, em seu primeiro contato, que o AJUSTE RTT tem proporcionado aos profissionais, mas não tem jeito, este precisa ser assimilado para a sua correta aplicação.

Destarte e indo direto ao ponto nevrálgico, a grande questão é quando aplico ou não o AJUSTE RTT, para efeito de apuração dos tributos federais que elegeram como fato econômico imponible a renda ou a receita (IRPJ/CSLL/PIS-PASEP/COFINS).

MIGUEL SILVA & YAMASHITA
A D V O G A D O S

Diante do que presenciamos atualmente, a relação que os profissionais estão tendo com o RTT faz-me recordar da clássica canção da lenda viva Chico Buarque:

- “Pai, afasta de mim esse cálice / Pai, afasta de mim esse cálice / Pai, afasta de mim esse cálice / De vinho tinto de sangue / Como beber dessa bebida amarga / Tragar a dor, engolir a labuta (...)”

Se este trabalho conseguir adicionar gota de leveza e de compreensão ao cálice do profissional, de tal forma possa ele digerir o seu conteúdo com grau maior de suavidade, estará cumprida a sua missão.

O artigo está estruturado da seguinte forma:

1. Origem do AJUSTE RTT
2. Entendendo a Norma do AJUSTE RTT
 - 2.1 A opção pelo RTT e seus efeitos (anos 2008 e 2009)
 - 2.2 A Obrigatoriedade do AJUSTE RTT e seus efeitos (A partir de 01.01.2010)
 - 2.3 Conceito de NOVO PADRÃO CONTÁBIL, para efeito do AJUSTE RTT
3. PIS-PASEP/COFINS
4. Empresa Tributada pelo Lucro Presumido ou Arbitrado
5. Quadro Sinótico do AJUSTE RTT

Vamos lá.

1. Origem do AJUSTE RTT

A instituição do AJUSTE RTT decorreu da insensibilidade e despreparo dos atuais congressistas deste país por aprovar somente em 2007 um NOVO PADRÃO CONTÁBIL presente em projeto de lei (nº 3.741) lhes apresentado em 2000, e pior, colocando de forma irresponsável a sua vigência para 01.01.2008 em diante, sendo que a revolucionária lei nº11. 638/07 foi publicada no D.O.U. de 28.12.2007. Pasmem.

O inesquecível pensador alemão Otto Von Bismark, ainda bem, nos faz entender o ocorrido no congresso brasileiro:

- “A política não é nenhuma ciência, como supõem muitos senhores professores, é apenas uma arte.”

Como militantes do direito empresarial e da contabilidade, só temos a agradecer a “bela arte”, digna de ser anunciada de alguma forma no Museu do Louvre em Paris, afinal, a citada “arte brasileira” merece alcançar conhecimento global.

A instituição de NOVO PADRÃO CONTÁBIL não ocorre pela primeira vez neste país, basta rememorar a publicação da lei nº 6.404/76 que revolucionou os critérios contábeis da época, ao revogar os métodos até então vigentes e constantes no Decreto-Lei 2.627/40.

Há um porém.

Diferentemente do relatado supra, a lei nº 6.404/76 foi publicado no D.O.U. em 17.12.1976 e suas disposições concernentes a escrituração

MIGUEL SILVA & YAMASHITA
A D V O G A D O S

contábil e elaboração das demonstrações tiveram eficácia apenas a partir de 01.01.1978.

Assim, as entidades envolvidas, a administração fazendária e os profissionais tiveram a seu favor o prazo de um ano para a regulamentação contábil, o debate e a assimilação dos novos critérios e por fim, o ente tributante analisou com o tempo mínimo que se requer e publicou o que denomino RTD (Regime Tributário Definitivo) da lei nº 6.404/76, por meio do Decreto-Lei nº 1.598/77, para vigorar concomitantemente, a partir de 01.01.1978.

Notem que o trabalho foi mais bem elaborado.

Não é o presenciado agora.

Ao contrário, aprovou-se a lei nº 11.638/07 sem atentar-se de convocar em tempo a Administração Fazendária para analisar no campo fiscal as mudanças trazidas.

Justiça seja feita. Neste particular, não cabe indagar a postura adotada pela União, entenda por extensão, o Ministério da Fazenda e a Receita Federal do Brasil, quanto à tratativa tributária a ser dada envolvendo o NOVO PADRÃO CONTÁBIL os quais geram novas receitas e novas despesas na demonstração do resultado contábil, demonstração esta que serve de ponto de partida para apuração do lucro real (base de cálculo do imposto de renda), conforme o RIR/99 – art. 274.

Ao contrário, o Ente Tributante ao ser convocado para se manifestar quanto aos efeitos tributários dos novos critérios contábeis, e este fato é importante para compreensão do tema em análise, assim posicionou-se:

MIGUEL SILVA & YAMASHITA
A D V O G A D O S

1º - Declararam que foram tomados de surpresa quanto à aprovação e reconheceram que as mudanças são de grande envergadura e requer tempo maior para análise acurada visando o RTD da lei nº 11.638/07.

2º - Não há espaço para aumentar a carga tributária sobre a renda ou a receita, além daquela prevista na legislação vigente em 31.12.2007;

3º - Considerando o acima exposto, se sensibilizaram e publicaram mesmo que de forma não bem estruturada devido ao tempo minguido, o RTT, nos termos da lei nº 11.941/09 – arts. 15 a 17 que pode ser definido de **Regime de Neutralização Tributária** ou mesmo de **Regime de Regressão Tributária**, quer dizer:

I – fica mantida a carga tributária sobre a renda e a receita existente em 31.12.2007 e isto é a bússola (interpretação finalística) para a correta aplicação dos artigos 15 a 17 da lei nº 11.941/09;

II – na escrituração do diário (livro contábil), a partir de 01.01.2008, deve-se observar em sua plenitude o NOVO PADRÃO CONTÁBIL, independentemente do tipo societário e porte da empresa, estando apenas dispensado de sua adoção a empresa individual enquadrada como MEI - Microempreendedor Individual (Lei Complementar nº128/08, art. 3º). Destaco que nos termos do artigo 3º da lei nº 11.638/07, conjugado com o parágrafo único do artigo 1.053 e caput do artigo 1.179, ambos do Código Civil, as sociedades limitadas de pequeno e médio porte estão sujeitas também a escrituração segundo o NOVO PADRÃO, ficando dispensadas apenas da auditoria independente;

III – na escrituração do livro fiscal, denominado LALUR (Livro de Apuração do Lucro Real), pratica-se a regressão fiscal, ou seja, para efeito de apuração da base de cálculo do imposto de renda (bem como da CSLL/PIS-PASEP/COFINS) considera-se o antigo padrão, portanto, as normas contábeis vigentes em 31.12.2007 (e admitidas pela legislação fiscal da época); para tanto, deve-se praticar a neutralização tributária das novas receitas e das novas despesas criadas ou decorrentes de novo perfil dado pelas leis nº 11.638/07 e 11.941/09 (arts. 37 e 38) e pelas suas regulamentações (CPC). No LALUR teremos então um Resultado Fiscal, conforme as normas contábeis/fiscais constantes necessariamente em leis vigentes em 31.12.2007;

IV – na escrituração do livro fiscal, passamos a ter duas espécies de ajuste: ajuste regular e AJUSTE RTT, sendo o primeiro aquele já praticado e exigido pela norma fiscal independentemente do NOVO PADRÃO CONTÁBIL e o AJUSTE RTT aquele decorrente do Novo Padrão, nos termos do artigo 16 da lei nº 11.638/07.

2. Entendendo a Norma do AJUSTE RTT

A norma que dita o AJUSTE RTT é a lei nº 11.941/09 (especificamente artigos 15 a 17), cujo ventre visitaremos a partir deste momento para extrair sua essência.

Ressalta-se que as leis nºs 11.638/07 e 11.941/09 poderiam ser melhor redigidas, não há dúvida, porém, não esqueçamos de outro ensinamento do alemão Bismark:

- *“Leis são como salsichas. É melhor não ver como são feitas”.*

MIGUEL SILVA & YAMASHITA
A D V O G A D O S

Portanto, tratemos de analisar e digerir o AJUSTE RTT sem questionar em demasia a forma como se apresenta para não dar rejeição de imediato.

Ânimo colegas.

Diz os artigos 15 a 17 da lei nº 11.941/09, *in verbis*:

“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.**

§ 2º Nos anos-calendário de 2008 e 2009, o RTT será optativo, observado o seguinte:

- I – a opção aplicar-se-á ao biênio 2008-2009, vedada a aplicação do regime em um único ano-calendário;
- II – a opção a que se refere o inciso I deste parágrafo deverá ser manifestada, de forma irrevogável, na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica 2009;
- III – no caso de apuração pelo lucro real trimestral dos trimestres já transcorridos do ano-calendário de 2008, a eventual diferença entre o valor do imposto devido com base na opção pelo RTT e o valor antes apurado deverá ser compensada ou recolhida até o último dia útil do primeiro mês subsequente ao de publicação desta lei, conforme o caso;

MIGUEL SILVA & YAMASHITA
A D V O G A D O S

IV – na hipótese de início de atividades no ano-calendário de 2009, a opção deverá ser manifestada, de forma irretratável, na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica 2010.

§ 3º Observado o prazo estabelecido no § 1º deste artigo, o RTT será obrigatório a partir do ano-calendário de 2010, inclusive para a apuração do imposto sobre a renda com base no lucro presumido ou arbitrado, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS.

§ 4º Quando paga até o prazo previsto no inciso III do § 2º deste artigo, a diferença apurada será recolhida sem acréscimos.

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.

MIGUEL SILVA & YAMASHITA

A D V O G A D O S

Art. 17. Na ocorrência de disposições da lei tributária que conduzam ou incentivem a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes daqueles determinados pela lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, com as alterações da lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e dos arts. 37 e 38 desta lei, e pelas 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 demais órgãos reguladores, a pessoa jurídica sujeita ao RTT deverá realizar o seguinte procedimento:

I – utilizar os métodos e critérios definidos pela lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, para apurar o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda, referido no inciso V do caput do art. 187 dessa lei, deduzido das participações de que trata o inciso VI do caput do mesmo artigo, com a adoção:

a) dos métodos e critérios introduzidos pela lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta lei; e

b) das determinações constantes das 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, no caso de companhias abertas e outras que optem pela sua observância;

II – realizar ajustes específicos ao lucro líquido do período, apurado nos termos do inciso I do caput deste artigo, no Livro de Apuração do Lucro Real, inclusive com observância do disposto no § 2º deste artigo, que revertam o efeito da utilização de métodos e critérios contábeis diferentes daqueles da legislação tributária, baseada nos critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, nos termos do art. 16 desta lei; e

III – realizar os demais ajustes, no Livro de Apuração do Lucro Real, de adição, exclusão e compensação, prescritos ou autorizados pela legislação tributária, para apuração da base de cálculo do imposto.

§ 1º Na hipótese de ajustes temporários do imposto, realizados na vigência do RTT e decorrentes de fatos ocorridos nesse período, que impliquem ajustes em períodos subsequentes, permanece:

- I – a obrigação de adições relativas a exclusões temporárias; e
- II – a possibilidade de exclusões relativas a adições temporárias.

§ 2º A pessoa jurídica sujeita ao RTT, desde que observe as normas constantes deste Capítulo, fica dispensada de realizar, em sua escrituração comercial, qualquer procedimento contábil determinado pela legislação tributária que altere os saldos das contas patrimoniais ou de resultado quando em desacordo com:

- I – os métodos e critérios estabelecidos pela lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, alterada pela lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta lei; ou
- II – as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, no uso da competência conferida pelo § 3º do art. 177 da lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e pelos demais órgãos reguladores.” (grifei)

A seguir analisemos em detalhes os componentes do AJUSTE RTT, segundo os artigos 15 a 17 supra relatados.

2.1 – A opção pelo RTT e seus efeitos (anos 2008 e 2009)

Para os anos-calendário 2008 e 2009, o RTT será optativo e, na prática, os efeitos são:

- a) **Empresa optante pelo RTT** – neste caso, na apuração do lucro real, prevalece os critérios presentes em leis contábeis/fiscais vigentes em 31.12.2007, portanto, as novas receitas e as novas despesas geradas ou decorrentes de novo perfil estipulado pelo

MIGUEL SILVA & YAMASHITA

A D V O G A D O S

NOVO PADRÃO CONTÁBIL devem ser neutralizadas via livro fiscal (LALUR), com o título “AJUSTE RTT”.

- b) Empresa não optante pelo RTT – neste caso, na apuração do lucro real, prevalece o NOVO PADRÃO CONTÁBIL, desde que não haja previsão em norma extensiva fiscal vigente em 31.12.2007 refutando de pronto o novo critério contábil.

Ressalta-se que, por meio da IN RFB nº 1.023/2010, a Receita Federal admitiu a possibilidade da retificação da DIPJ (anocalendarário 2008) para manifestar a opção pelo RTT, para a empresa que assim não o fêz na oportunidade.

Dois elementos merecem aqui ser desdobrados no que se refere à empresa não optante, para melhor assimilação dos grifos acima:

b.1) Prevaler o NOVO PADRÃO CONTÁBIL quer dizer, na prática, a não permissão de, no LALUR, neutralizar por meio de adição ou exclusão quaisquer valores oriundos do NOVO PADRÃO CONTÁBIL. Assim, a base de cálculo do imposto de renda em 2008 e 2009 para a empresa não optante pelo RTT será o novo resultado contábil (sem neutralização) ajustado apenas com as adições e exclusões regulares antes já praticadas pelos contribuintes e de observância já requerida em norma fiscal.

b.2) Como norma extensiva fiscal defino a norma editada até 31.12.2007 que, embora não exija expressamente o ajuste regular (adição ou exclusão) do resultado contábil, quando da apuração do resultado fiscal no LALUR, implicitamente impõe esse

procedimento em face da interpretação extensiva que lhe deve ser dada para que ela seja compreendida na sua plenitude; aos apreciadores do latim, aplica-se o brocardo “*lex minus dixit quam voluit*”, traduzido, “o texto da lei diz menos do que pretende dizer.” Portanto, norma extensiva é aquela que permite ou requer interpretação extensiva, sob pena de prejudicar a sua assimilação.

Por exemplo:

Como NOVO PADRÃO CONTÁBIL temos o CPC 25, que regulamenta as provisões e passivos contingentes.

O lançamento como despesa de provisões e contingências passivas, em observância ao CPC 25, não permitirá a manutenção da sua dedutibilidade na apuração do lucro real, mesmo na empresa não optante pelo RTT para os anos-calendário 2008 e 2009, pois há norma extensiva fiscal vigente requerendo sua adição como ajuste regular no LALUR (lei nº 9.249/95, art.13, inciso I). Assim, o ajuste a ser adotado no livro fiscal não será intitulado “AJUSTE RTT”, mas sim “AJUSTE REGULAR”.

2.2 - A Obrigatoriedade do AJUSTE RTT e seus efeitos (A partir de 01.01.2010)

Nos ditames do § 3º do artigo 15 da lei nº 11.941/09, o RTT será obrigatório a partir do ano-calendário de 2010, isto para todas as empresas tributadas pelo lucro real (bem como pelo lucro presumido

ou arbitrado), quando da apuração do IRPJ/CSLL/PIS-PASEP/COFINS.

2.3 - Conceito de NOVO PADRÃO CONTÁBIL, para efeito do AJUSTE RTT

A definição de NOVO PADRÃO CONTÁBIL deve ser entendida em suas entranhas para prática correta do AJUSTE RTT, e do contrário proporciona acalorados debates, alguns, *data vênia*, desprovidos de elementos substantivos, merecendo aqui invocar Shakespeare:

- *“Palavras sem pensamentos não vão aos Céus”*.

Vejamos.

O caput do artigo 16 da lei nº 11.941/09 é a luz solar para esclarecimento do tema, estabelecendo duas condições para definição de NOVO PADRÃO CONTÁBIL e, em decorrência, para aplicação do AJUSTE RTT no livro fiscal.

Vamos à primeira condição.

Só será intitulado NOVO PADRÃO CONTÁBIL, apenas as alterações introduzidas pela Nova Lei das S/A.

Atenção!

Como Nova Lei das S/A entenda as alterações de critérios de escrituração contábil (livro diário), vigentes a partir de 01.01.2008 e constantes nas leis 11.638/07 e 11.941/09 (arts. 37 e 38) e suas

MIGUEL SILVA & YAMASHITA
A D V O G A D O S

regulamentações de órgãos competentes (CFC, CVM, BACEN, SUSEP, ANS, ANATEL e demais órgãos reguladores).

Importante!

Não devem ser tratados como NOVO PADRÃO CONTÁBIL, para efeito do RTT, as regulamentações de órgãos competentes editadas antes de 01.01.2008, seja qual for o seu conteúdo, mesmo que idêntico ou similar ao texto presente na Nova Lei das S/A.

Notem que há normas infralegais, por exemplo, editadas pelo CFC e CVM antes de 01.01.2008 que albergam na essência alguns critérios trazidos pela lei nº 11.638/07 e diante do esclarecido acima, tais normas não prevalecem para identificar se há ou não AJUSTE RTT, portanto, são normas sem eficácia para o RTT, nos termos do artigo 16 da lei nº 11.941/09.

Por exemplo.

O critério de contabilização de leasing financeiro que já requeria imobilização, pois há anos o IFRS assim estipula, já constava na Resolução CFC nº 921, publicada no D.O.U. de 03.01.2002, mas tal norma infralegal não pode ser intitulada NOVO PADRÃO CONTÁBIL, para efeito de AJUSTE RTT, mas o é a regulamentação da Nova Lei das S/A constante no Pronunciamento CPC 06 - Operações de Arrendamento Mercantil, aprovado pela Resolução CFC nº 1.141/08. Portanto, o conteúdo constante na Resolução CFC nº 921/02 não tem efeito para o AJUSTE RTT, mas apenas o CPC 06.

MIGUEL SILVA & YAMASHITA
A D V O G A D O S

Agora, a segunda condição.

Para efeito de aplicação do AJUSTE RTT, será tratado como NOVO PADRÃO CONTÁBIL a alteração vigente a partir de 01.01.2008 que traz em seu bojo modificação de critério de contabilização de receitas, custos e despesas computadas no resultado do exercício.

Assim, para efeito de AJUSTE RTT, não há que se ocupar com modificações que afetam apenas contas patrimoniais (ativo e passivo) na partida e contra partida (débito e crédito).

É bom ressaltar que na ocorrência de disposições de lei tributária publicada anteriormente e vigente em 31.12.2007, que conduzam ou incentivem a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes daqueles determinados pelo NOVO PADRÃO CONTÁBIL, cabe ajuste RTT também, como expressa o caput do art. 17 da lei n° 11.941/09.

Por exemplo.

O CPC 27 regulamenta e requer a adoção da taxa real de depreciação pela vida útil econômica ou empresarial (como já tratei em outras oportunidades); entretanto, o Regulamento do Imposto de Renda, vigente em 31.12.2007 é o presente no Decreto n° 3.000/99 e o § 1º, de seu artigo 310 estabelece que a Secretaria da Receita Federal publicará o prazo de vida útil admissível, para efeito de dedutibilidade fiscal, para cada espécie de bem e assim o fez pelas tabelas de taxas de depreciação presentes nas Instruções Normativas n° 162/98 e 130/99.

MIGUEL SILVA & YAMASHITA
A D V O G A D O S

Do exposto, as empresas na escrituração contábil adotavam a taxa de depreciação fixada pela SRF, com dedutibilidade permitida e conduzida pela própria Administração Tributária, até 31.12.2007.

Porém, diante do NOVO PADRÃO CONTÁBIL as empresas conviverão, a partir de 01.01.2008 (conforme nova redação dada a lei nº 6.404/76 - art. 183, §3º, inciso II), com duas espécies de depreciação, a estritamente contábil a constar no livro diário, segundo a taxa real e a fiscal (RIR/99 – art. 310); assim, o valor correspondente à diferença das duas taxas será objeto de AJUSTE RTT no livro fiscal, do contrário a empresa teria de recolher mais imposto de renda (CSLL/PIS-PASEP/COFINS, também), elevação de exação esta que se encontra afastada de forma cristalina e patente na parte final do parágrafo 1º, do artigo 15, em conjunto com o caput do art. 17 da lei nº 11.941/09 relatada.

Outra dúvida existe, envolvendo o novo perfil de contabilização da depreciação.

Analisemos.

Primeiramente saibamos que a revisão da taxa de depreciação visando a identificação da taxa real para efeito de escrituração e elaboração das demonstrações contábeis, emana expressamente do próprio texto da lei nº 11.638/07, que deu nova redação ao art. 183 da lei nº 6.404/76, incluindo em seu § 3º o inciso II (norma autoaplicável, vigente a partir de 01.01.2008) e não do CPC 27 (regulamentação aplicável na escrituração contábil a partir de 01.01.2010).

MIGUEL SILVA & YAMASHITA
A D V O G A D O S

Portanto, a taxa revisada de depreciação é aplicável na escrituração contábil a partir de 01.01.2008, para as empresas que conseguiram assim proceder e, aquelas que assim não fizeram, deverão revisar a taxa necessariamente, como data última, para elaboração do balanço do exercício social de 2010, como requer o CPC 27, sob pena da empresa estar impedida de em nota explicativa declarar que suas demonstrações contábeis encontram-se de acordo com os Pronunciamentos CPC, como define o CPC 26 (item16).

Portanto, é requerido ou reservado (adição ou exclusão no LALUR) à empresa optante pelo RTT que revisou a taxa de depreciação já a partir de 01.01.2008, nos termos da lei nº 11.638/07, e não apenas a partir de 01.01.2010, vigência do CPC 27, o AJUSTE RTT decorrente da diferença entre a taxa revisada de depreciação contábil (lei nº 11.638/07) e a taxa de depreciação fiscal de que trata o artigo 310 do RIR/99 e INs SRF 162/98 e 130/99.

Outra dúvida a bailar decorre do estampado na parte final do § 1º do já citado art. 310, ao conceder à empresa o direito de computar a quota efetivamente adequada às condições de depreciação de seus bens, desde que faça a prova (por meio de laudo técnico pericial) dessa adequação, quando adotar taxa diferente da fixada pela SRF. Do exposto, pergunta-se: não cabe AJUSTE RTT a essa empresa que revisar a taxa de depreciação, a partir de 01.01.2008, para atender agora à Nova Lei das S/A?

Ora, o comando da norma fiscal (§1º, do art. 310, do RIR/99) é no sentido apenas (*stricto sensu*) de prever uma hipótese admitida fiscalmente e se encerra aqui, que era da possibilidade de deduzir maior valor de depreciação, em relação a taxa fixada pela

MIGUEL SILVA & YAMASHITA
A D V O G A D O S

Administração Tributária (INs SRF 162/98 e 130/99), desde que a empresa estivesse de posse de laudo técnico, pois menor valor era autorizado como depreciação fiscal, sem necessidade de prova, conforme esclareceu a SRF por meio do Parecer Normativo CST nº 79/76, desde que não utilizasse taxas mais elevadas nos períodos subsequentes a fim de ajustar a depreciação acumulada à taxa fiscal fixada.

Percebam que basta um gole para identificar que o perfil e o sentido da normatização fiscal relatada supra é díspar no propósito, na forma e no conteúdo, do previsto no NOVO PADRÃO CONTÁBIL. *“Não é preciso mais que um gole para saber que gosto tem o mar”*, dizia o escritor russo e nobel de literatura Alexander Solzhenitsyn.

Portanto, a empresa ao revisar a taxa de depreciação, a partir de 01.01.2008 para atender o mandamento constante no NOVO PADRÃO CONTÁBIL que, como regra, tem gerado redução da taxa de depreciação em comparação com a fiscal, deverá praticar AJUSTE RTT no LALUR, quer adicionando (taxa de depreciação fiscal menor que a depreciação contábil revisada) ou excluindo (taxa de depreciação fiscal maior que a taxa de depreciação contábil revisada).

3. PIS-PASEP/COFINS

A empresa tributada pelo lucro real está sujeita ao regime não cumulativo do PIS-PASEP/COFINS, nos termos das leis nº. 10.637/02 e 10.833/03.

As empresas optantes pelo RTT nos anos-calendário 2008 e 2009 e, a partir de 01.01.2010, todas as empresas, deverão apurar a base de cálculo do PIS-PASEP/COFINS não cumulativo de forma regressiva, ou seja, observando as normas vigentes em 31.12.2007, no que se refere às receitas tributáveis e aos créditos de gastos admitidos.

Por conseguinte, receitas imputadas no resultado contábil das citadas empresas, por exigência do NOVO PADRÃO CONTÁBIL não serão tributadas na apuração do PIS-PASEP e da COFINS.

Destaca-se que em relação ao gasto assumido com as contraprestações de arrendamento mercantil, independentemente do bem arrendado e o departamento da empresa que o utiliza, nos anos-calendário 2008 e 2009 o direito de crédito do PIS/PASEP e da COFINS é reservado apenas a quem optar pelo RTT diante da conjugação do inciso V do artigo 3º da lei nº. 10.833/03 com o artigo 21 da lei nº. 11.941/09.

Assim, a empresa não optante pelo RTT em 2008 e 2009 se creditará apenas do valor correspondente à depreciação de bem arrendado utilizado na área produtiva, conforme inciso VI, do artigo 3º, da lei nº. 10.833/03.

4. Empresa Tributada Pelo Lucro Presumido ou Arbitrado

A empresa tributada pelo lucro presumido poderá optar pelo AJUSTE RTT para os anos-calendário 2008 e 2009 e, a partir do ano-calendário 2010 esse ajuste será obrigatório, nos termos do §3º do art. 15 e do art. 20, ambos da lei nº. 11.941/09.

Já a empresa que apresente a DIPJ pelo lucro arbitrado, não poderá optar pelo AJUSTE RTT para o ano-calendário 2008 e 2009, ficando obrigada ao RTT a partir do ano-calendário 2010, de acordo com o §3º do artigo 15 da lei nº. 11.941/09.

Sabemos que a tributação pelo lucro presumido ou arbitrado se pauta pela receita e não pela despesa. Assim, receita criada ou decorrente do NOVO PADRÃO CONTÁBIL, não será oferecida à tributação na empresa sujeita ao RTT, em relação ao IRPJ/CSLL/PIS-PASEP/COFINS.

5. Quadro Sinótico do AJUSTE RTT

Inspirado no pensamento do francês Alfred Fouillé, ao dizer ele “*Simplificar, eis o principal segredo do mestre*”, visando facilitar a compreensão do tema, quanto à aplicação ou não do AJUSTE RTT, útil é o Quadro Sinótico apresentado abaixo:

MIGUEL SILVA & YAMASHITA
A D V O G A D O S

NOVO PADRÃO CONTÁBIL	AJUSTE RTT NA BC DO IRPJ			EXEMPLO
	SIM		NÃO	
	ADIÇÃO	EXCLUSÃO		
1) Afeta apenas o ativo e o passivo			X	Ativo Financeiro avaliado a preço justo por meio do PL (CPCs 38 a 40 e OCPC 03).
2) Afeta o resultado do exercício, gerando:				
2.1) nova despesa, a partir de 01.01.2008	X			despesas de depreciação e de juros incorridos relativas a bem arrendado, objeto de contrato de arrendamento financeiro (CPC 06). Será objeto de exclusão como AJUSTE RTT, o valor concernente a contraprestação de arrendamento mercantil (art. 356 do RIR/99).
2.2) novo perfil de despesa, diminuindo-a a partir de 01.01.2008, sendo que a norma fiscal vigente em 31.12.2007 admite maior valor		X		despesa de depreciação segundo a taxa real contábil obtida por meio de revisão a partir de 01.01.2008, valor este menor que a taxa fiscal vigente em 31.12.2007 (Lei nº 6.404/76, art. 183, §3º, inciso II, na redação dada pela Lei nº 11.638/07 e CPC 27).
2.3) novo perfil de despesa, aumentando-a a partir de 01.01.2008, sendo que a norma fiscal vigente em 31.12.2007 estabelece ou admite menor valor	X			idem revisão de taxa de depreciação contábil, vista no subtópico 2.2, entretanto, o seu valor é maior que o apurado pela taxa fiscal fixada pela RFB e vigente em 31.12.2007.
2.4) nova receita, a partir de 01.01.2008		X		subvenções e assistências governamentais (CPC 07).
2.5) novo perfil de receita, diminuindo-a a partir de 01.01.2008, sendo que a norma fiscal vigente em 31.12.2007 exige maior valor	X			receita com faturamento objeto de Ajuste a Valor Presente (AVP) no que se refere a parte concernente a receita financeira embutida no título a receber a ser contabilizada quando incorrida (CPC 12).
2.6) novo perfil de receita, aumentando-a a partir de 01.01.2008, sendo que a norma fiscal vigente em 31.12.2007 admite menor valor		X		propriedade para investimento (imóvel alugado) mensurado a preço justo por meio do resultado, com reconhecimento de mais valia, ou seja, ganho (CPC 28).

(*) J. Miguel Silva

Advogado, Contador e Consultor de Empresas