



Impactos do IFRS em matéria de IRPJ



Ana Cláudia Akie Utumi
autumi@tozzinifreire.com.br

Novembro, 2016

Ana Cláudia Akie Utumi

autumi@tozzinifreire.com.br
br.linkedin.com/in/anautumi
twitter: @Ana_Utumi



- Membro do Comitê Científico Permanente da International Fiscal Association (“IFA”), a mais importante associação tributária internacional, credenciada como órgão consultivo para a Comissão Tributária da ONU, para a OCDE e para a Comissão Europeia. Membro do Practice Committee do International Tax Program da New York University School of Law. Chair da STEP (Society of Trust and Estate Practitioners) Brazilian Branch. Professora dos cursos de Graduação e Pós-Graduação da Faculdade FIPECAFI. Sócia responsável pela Área Tributária de TozziniFreire Advogados.
- **Formação Acadêmica:** Doutora em Direito Econômico-Financeiro (USP, 2006. Tese: O Regime de Tributação da Renda dos Não-Residentes – A Fonte como Critério de Conexão); Certified Financial Planner (CFP, 2003); Mestre em Direito Tributário (PUC/SP, 2001. Dissertação: Preços de Transferência no Brasil); MBA em Finanças (IBMEC/SP, 1996); Graduada em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo em 1994; Graduada em Administração de Empresas pela Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (1992). Autora de diversos artigos sobre temas tributários, e professora convidada em cursos de pós-graduação e MBAs.
- **Associações:** Diretora da Associação Brasileira de Direito Financeiro (“ABDF”), representante no Brasil da IFA e do Instituto Latino-Americano de Derecho Tributario (“ILADT”). Membro: Instituto Brasileiro de Direito Tributário (“IBDT”); Associação Brasileira de Direito Tributário (“ABRADT”); Centro Internacional de Estudos Tributários (“CIEST”); Instituto Brasileiro de Certificação de Profissionais Financeiros (“IBCPF”); Instituto de Pesquisas Tributárias (“IPT”).
- **Reconhecimentos:** Prêmio Frequentemente incluída entre os profissionais de maior destaque na Área Tributária por publicações especializadas (Chambers & Partners, PLC Which Lawyer, Análise Advocacia, Who’s Who Legal, International Tax Review, Legal 500, etc). Apontada pela Revista Latin Lawyer, em 2002, dentre os “40 melhores advogados do Brasil com menos de 40 anos” (título da reportagem: 40 under 40 – Brazil’s Raising Stars – Edição de Agosto/Setembro de 2002), em 2003, dentre os “Melhores Advogados Tributaristas da América Latina” (título da reportagem: Fiscal Responsibility – Latin América’s Top Tax Lawyers – Edição de Agosto/Setembro de 2003), e em 2006 dentre as mulheres de maior destaque na área jurídica na América Latina (The Glass Ceiling - 40 of the region’s women lawyers who have excelled in their chosen area of practice).

IFRS x IRPJ/CSLL

- Ajustes – Critérios Contábeis x Critérios Tributários
 - Princípios do IFRS
 - Substância Econômica
 - Propósito Negocial
 - Valor Justo
 - Realização de receitas

IFRS x IRPJ/CSLL

- Avaliação a valor justo (“AVJ”)
 - Avaliação dos ativos e/ou passivos conforme o seu valor de realização
 - Valor de mercado, valor de reposição ou outro critério razoável que reflita o valor de venda
 - CPC/46:
 - *“valor justo como o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada entre participantes do mercado na data de mensuração.”*
 - CPC/12:
 - *Valor justo: tem como primeiro objetivo demonstrar o valor de mercado de determinado ativo ou passivo; na impossibilidade disso, demonstrar o provável valor que seria o de mercado por comparação a outros ativos ou passivos que tenham valor de mercado; na impossibilidade dessa alternativa também, demonstrar o provável valor que seria o de mercado por utilização do ajuste a valor presente dos valores estimados futuros de fluxos de caixa vinculados a esse ativo ou passivo; finalmente, na impossibilidade dessas alternativas, pela utilização de fórmulas econométricas reconhecidas pelo mercado.*

IFRS x IRPJ/CSLL

- Avaliação a valor presente (“AVP”)
 - Aplicável a ativos e passivos financeiros
 - CPC 12:
 - *Valor presente (present value) - é a estimativa do valor corrente de um fluxo de caixa futuro, no curso normal das operações da entidade.*
 - (...)
 - *AVP: tem como objetivo efetuar o ajuste para demonstrar o valor presente de um fluxo de caixa futuro. Esse fluxo de caixa pode estar representado por ingressos ou saídas de recursos (ou montante equivalente; por exemplo, créditos que diminuam a saída de caixa futuro seriam equivalentes a ingressos de recursos). Para determinar o valor presente de um fluxo de caixa, três informações são requeridas: valor do fluxo futuro (considerando todos os termos e as condições contratados), data do referido fluxo financeiro e taxa de desconto aplicável à transação.*

IFRS x IRPJ/CSLL

- Avaliação a valor presente (“AVP”)
 - Aplicável a ativos e passivos financeiros
 - CPC 12:
 - *Valor presente (present value) - é a estimativa do valor corrente de um fluxo de caixa futuro, no curso normal das operações da entidade.*
 - (...)
 - *AVP: tem como objetivo efetuar o ajuste para demonstrar o valor presente de um fluxo de caixa futuro. Esse fluxo de caixa pode estar representado por ingressos ou saídas de recursos (ou montante equivalente; por exemplo, créditos que diminuam a saída de caixa futuro seriam equivalentes a ingressos de recursos). Para determinar o valor presente de um fluxo de caixa, três informações são requeridas: valor do fluxo futuro (considerando todos os termos e as condições contratados), data do referido fluxo financeiro e taxa de desconto aplicável à transação.*

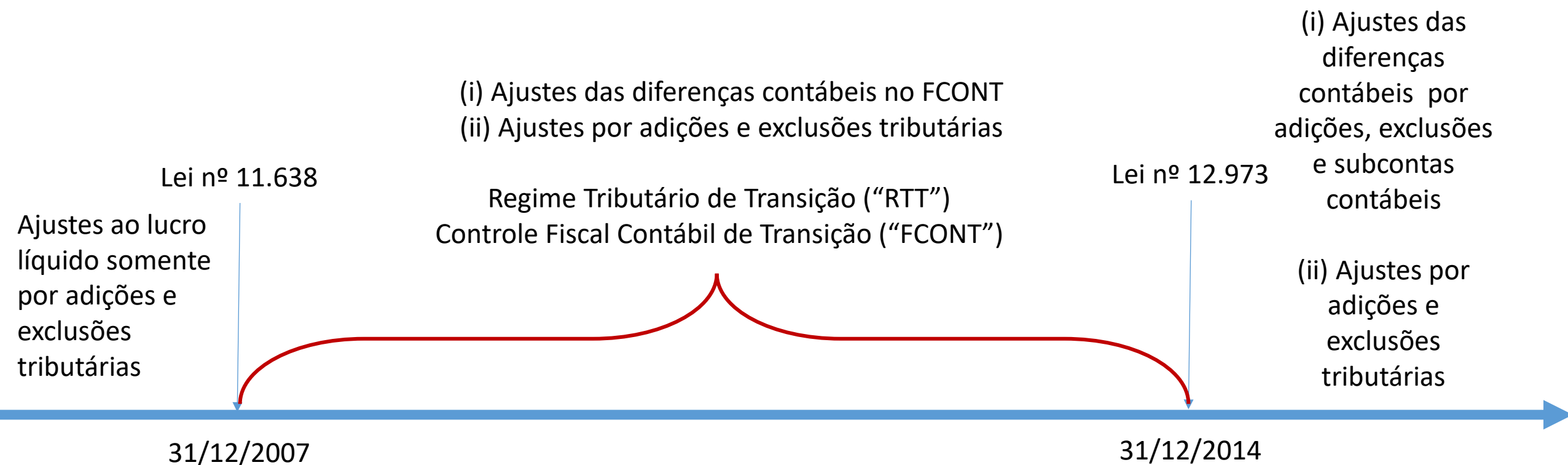
IFRS x IRPJ/CSLL

- Realização de receitas, custos e despesas
 - Por conta dos princípios do IFRS, as empresas muitas vezes têm que registrar receitas, custos e despesas não-realizados
 - Exemplo: Contrato de concessão para exploração de rodovias ao longo de 10 anos
 - Registro contábil imediato das receitas, custos e despesas ainda não realizados

IFRS x IRPJ/CSLL

- Ajustes IFRS x IRPJ/CSLL
 - Tributação deve ocorrer sobre os valores EFETIVAMENTE realizados
 - Ajustes por adições/exclusões dos valores não-realizados, porém conforme as condições previstas em lei

IFRS x IRPJ/CSLL



Ajuste a valor presente

- Somente considerados na determinação do lucro real no período de apuração em que a receita ou resultado da operação deva ser oferecido à tributação
 - Tributação/dedução com base no regime de realização, e não regime de competência – quando o bem adquirido a prazo for:
 - Revendido, no caso de bem adquirido para revenda
 - Utilizado como insumo na produção de bens ou serviços, no caso de bem adquirido para ser utilizado como tal
 - Realizado – depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa – no caso de compra de bem não classificável nos itens anteriores
 - Registrado como custo ou despesa, no caso de aquisição de bem ou serviço contabilizado diretamente como tal
 - Quando a realização do bem for não-dedutível, ajuste a valor presente também o será

Avaliação a Valor Justo

Ganho



- Não tributável imediatamente
 - Desde que o ganho seja evidenciado contabilmente em subconta vinculada ao ativo ou passivo
 - Caso contrário – imediatamente tributado, não podendo acarretar redução do prejuízo fiscal do período
 - Se houver prejuízo fiscal no período – ganho será tributado no período subsequente em que houver lucro real
 - Tributável na medida da realização – depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa
 - Exceto se o valor realizado for indedutível

Avaliação a Valor Justo

Perda



- Não dedutível imediatamente
 - Dedutível na medida da realização – depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa
 - Desde que o ganho seja evidenciado contabilmente em subconta vinculada ao ativo ou passivo
 - Exceto se o valor realizado for indedutível

Avaliação a valor justo

Obrigações acessórias



- Obrigação de evidenciar contabilmente em subconta vinculada ao ativo
 - Se isso não for cumprido
 - Perda será permanentemente indedutível
 - Ganho será tributável imediatamente
 - Se no período houver prejuízo fiscal – tributação no período seguinte em que houver lucro real

Avaliação a Valor Justo – Permuta

IN 1493



- Art. 26, § 6º
 - No caso de operações de permuta que envolvam troca de ativo ou passivo, o ganho decorrente da avaliação com base no valor justo poderá ser computado na determinação do lucro real na medida da realização do ativo ou passivo recebido na permuta

Ajuste a valor presente

- Somente considerados na determinação do lucro real no período de apuração em que a receita ou resultado da operação deva ser oferecido à tributação
 - Tributação/dedução com base no regime de realização, e não regime de competência – quando o bem adquirido a prazo for:
 - Revendido, no caso de bem adquirido para revenda
 - Utilizado como insumo na produção de bens ou serviços, no caso de bem adquirido para ser utilizado como tal
 - Realizado – depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa – no caso de compra de bem não classificável nos itens anteriores
 - Registrado como custo ou despesa, no caso de aquisição de bem ou serviço contabilizado diretamente como tal
 - Inclusive no caso de aquisição a prazo
 - Quando a realização do bem for não-dedutível, ajuste a valor presente também o será

Controles de AVJ e AVP em subcontas

IN 1493



- Subcontas serão analíticas e registrarão os lançamentos contábeis em último nível
 - A soma do saldo da subconta com o saldo da conta do ativo ou passivo a que a subconta está vinculada resultará no valor do ativo ou passivo mensurado de acordo com as disposições da Lei nº 6.404, de 1976.
- No caso de ativos ou passivos representados por mais de uma conta, tais como bens depreciables, o controle deverá ser feito com a utilização de uma subconta para cada conta.
- No caso de conta que se refira a grupo de ativos ou passivos, de acordo com a natureza desses, a subconta poderá se referir ao mesmo grupo de ativos ou passivos, desde que haja livro razão auxiliar que demonstre o detalhamento individualizado por ativo ou passivo

Controles de AVJ e AVP em subcontas IN 1493



- O controle por meio de subcontas dispensa o controle dos mesmos valores na Parte B do Lalur
- Cada subconta deve se referir a apenas uma única conta de ativo ou passivo e cada conta de ativo ou passivo poderá se referir a mais de uma subconta, caso haja fundamentos distintos para sua utilização

IFRS x IRPJ – Goodwill

Como era até 31/12/2014	Regras a partir de 2015
Ágio/deságio justificado pela diferença entre valor de mercado e valor contábil dos ativos	Parte de mais ou menos valia decorrente da aplicação do valor justo dos ativos líquidos da investida
Ágio/deságio justificado em intangíveis, fundo de comércio e outras razões econômicas	Intangíveis contidos na mais ou menos valia decorrente da aplicação do valor justo dos ativos líquidos da investida
Ágio justificado pela rentabilidade futura da empresa adquirida	Ágio por rentabilidade futura (Goodwill)
Deságio justificado pela perspectiva de perdas futuras	“Compra vantajosa”

IFRS X IRPJ - Goodwill

■ Justificativa econômica

Regra anterior
Ágio ou Deságio:
valor de mercado de
bens e valor de
rentabilidade

- Baseado em **demonstração** que o contribuinte arquivava como **comprovante da escrituração**
- **Conservadoramente, recomendava-se** sempre ter **laudo de avaliação** preparado por peritos ou empresa especializada
- Não havia regra sobre a ordem dos itens a avaliar

Nova regra
Mais ou menos valia:
valor justo

- **Laudo elaborado por perito independente**, a ser **protocolado na RFB / registro do sumário em Cartório** de Títulos e Documentos até último dia útil do 13º mês subsequente ao da aquisição da participação
- Identificação e mensuração, **primeiramente**, dos **ativos identificáveis** adquiridos e **passivos assumidos a valor justo** e, posteriormente, do **goodwill** ou do ganho proveniente da **compra vantajosa**

Aspectos tributários da cisão e incorporação



- Ágio/deságio x Goodwill/Compra Vantajosa
 - Regime com base na Lei nº 9.532/1997 se aplica às operações de incorporação, fusão e cisão ocorridas até 31 de dezembro de 2017:
 - Desde que a aquisição da participação societária tenha ocorrido até 31/12/2014 (no caso de não optantes)
 - Aquisição de participações societárias que dependam de aprovação de órgãos reguladores e fiscalizadores para a efetivação:
 - Prazo de até 12 meses da data da aprovação da operação

IFRS x IRPJ – Goodwill

- Ganho por compra vantajosa (ex-deságio)
 - Excesso de valor justo dos ativos líquidos da investida, na proporção da participação adquirida, em relação ao custo de aquisição do investimento
 - Tributável quando da alienação ou baixa do investimento
 - Tributação à 1/60 por mês – somente posterior à incorporação entre investidora e investida

IFRS x IRPJ - Goodwill

- Goodwill
 - Dedutível quando houver a alienação ou baixa do investimento
 - Eventuais baixas contábeis não terão efeito fiscal
 - Dedutibilidade à 1/60 por mês – somente posterior à incorporação entre investidora e investida

IFRS x IRPJ – Goodwill na incorporação

- Mais-valia dos ativos líquidos em função da avaliação a valor justo alocado ao valor de cada um dos bens ou direitos que lhe deu causa
 - Benefício fiscal por meio de depreciação, amortização, exaustão ou baixa
 - Condições para a dedutibilidade:
 - Art. 13 da Lei nº 9.249/1995
 - Laudo de avaliação elaborado e protocolado/registrado tempestivamente
 - Controle detalhado em subcontas específicas

IFRS x IRPJ – Goodwill na incorporação

- Menos-valia dos ativos líquidos em função da avaliação a valor justo alocado ao valor de cada um dos bens ou direitos que lhe deu causa
 - Tributação por meio de redução de depreciação, amortização, exaustão ou baixa
 - Será alocado aos bens de menor prazo de realização quando:
 - Não houver laudo de avaliação elaborado e protocolado/registrado tempestivamente
 - Não houver controle detalhado em subcontas específicas

IFRS x IRPJ – Goodwill na incorporação

- Amortização de ágio (mais-valia) dos intangíveis pós-incorporação
 - Com base nas regras vigentes até 31/12/2014
 - Amortização do ágio justificado por outras razões econômicas não era permitido
 - Novas regras
 - Não diferenciam a mais-valia dos intangíveis da mais-valia dos ativos tangíveis
 - Art. 20. Nos casos de incorporação, fusão ou cisão, o saldo existente na contabilidade, na data da aquisição da participação societária, referente à mais-valia de que trata o inciso II do caput do art. 20 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, decorrente da aquisição de participação societária entre partes não dependentes, 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.
 - (...) § 2o A dedutibilidade da despesa de depreciação, amortização ou exaustão está condicionada ao cumprimento da condição estabelecida no inciso III do caput do art. 13 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995. (...)

IFRS x IRPJ – Goodwill na incorporação

- Goodwill amortizável para fins fiscais na incorporação de controladora por controlada
 - Limite de 1/60 por mês de apuração
 - Exceto se:
 - Aquisição tiver ocorrido entre partes dependentes
 - Não houver laudo de valor justo elaborado e protocolado/registrado tempestivamente
 - Exigência aplicável somente para aquisições efetuadas a partir de 2015 (a partir de 2014 no caso de optantes pela antecipação dos efeitos)
 - Não houver contabilização em subcontas distintas

■ Conceito de partes dependentes

- Adquirente e alienante controlados, direta ou indiretamente, pela mesma parte ou partes
- Existir relação de controle entre o adquirente e o alienante
- Alienante seja sócio, titular, conselheiro ou administrador da pessoa jurídica adquirente
- Alienante seja parente ou afim até o terceiro grau, cônjuge ou companheiro dos sócios, titulares, conselheiros ou administradores da pessoa jurídica adquirente
- Outras relações não descritas acima, que permitam inferir a dependência entre pessoas jurídicas envolvidas, ainda que de forma indireta

IFRS x IRPJ – Goodwill na incorporação

- Ganho por compra vantajosa tributável após a incorporação em 5 anos (1/60 por mês)
 - Inclusive no caso de incorporação da controladora pela controlada

Formação de goodwill ou compra vantajosa na aquisição de ativos



- Se os ativos adquiridos representarem uma combinação de negócios, há obrigação contábil de reconhecimento de valor justo e goodwill/compra vantajosa
 - Art. 26. Nos casos de incorporação, fusão ou cisão, os ganhos decorrentes de avaliação com base no valor justo na sucedida não 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 câmputo da depreciação, amortização ou exaustão.
 - (...)

Formação de goodwill ou compra vantajosa na aquisição de ativos

- Se os ativos adquiridos representarem uma combinação de negócios, há obrigação contábil de reconhecimento de valor justo e goodwill/compra vantajosa

■ Exemplo 1:

➤ Aquisição dos ativos de uma fábrica de produtos plásticos (estabelecimento “porteira fechada”)

- Não se trata de compra de participação societária
- Valor do negócio deve ser alocado aos ativos adquiridos
 - » Valor alocado aos ativos tangíveis e intangíveis: efeito fiscal por amortização, depreciação ou baixa
 - » Valor que exceder ao valor justo dos ativos adquiridos: goodwill, não sujeito à amortização – apenas ao teste de impairment
 - » Somente dedutível quando houver a baixa do ativo adquirido

Formação de goodwill ou compra vantajosa na aquisição de ativos



- Se os ativos adquiridos representarem uma combinação de negócios, há obrigação contábil de reconhecimento de valor justo e goodwill/compra vantajosa
 - Art. 27. 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, será computado na determinação do lucro real no período de apuração relativo à data do evento e posteriores, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período de apuração.
 - (...)

Formação de goodwill ou compra vantajosa na aquisição de ativos



- Se os ativos adquiridos representarem uma combinação de negócios, há obrigação contábil de reconhecimento de valor justo e goodwill/compra vantajosa

- Exemplo 2:

- Aquisição de terras rurais com plantação de eucaliptos por empresa que explora o comércio de madeira
 - Alocação de valor justo à terra e aos eucaliptos faz com que o valor total seja superior ao valor pago
 - Reconhecimento de compra vantajosa como receita
 - » Receita tributável em 60 meses
 - » IRPJ e CSLL