

***IN RFB nº 1.515/2014
Regulamentação da Lei nº 12.973/2014
Extinção do RTT e o novo regime tributário***

***Março
de 2015***



1

*A regulamentação pela IN RFB
1.515, de 24 de novembro de 2014*



Lei 12.973, de 13 de março de 2014

- **Conversão, com alterações, da MP nº 627, de 11 de novembro de 2013;**
- **Capítulo sobre o novo regime tributário:**
 - Extingue o RTT e promove o alinhamento da legislação tributária à nova contabilidade;
 - Fruto de extensas discussões entre fisco e contribuintes;
 - Objeto de ampla regulamentação;
 - Adoção optativa a partir de 2014;
 - Adoção obrigatória a partir de 2015;
 - Muitas situações específicas ainda poderão gerar dúvidas;

IN RFB 1.515, de 24 de novembro de 2014

- **Consolida as normas sobre a determinação e o pagamento do IRPJ e da CSLL (revoga a IN RFB 93/1997);**
- **Disciplina o tratamento tributário do PIS/Pasep e da Cofins no que se refere às alterações introduzidas pela Lei nº 12.973/2014;**
- **Anexos:**
 - **Anexo I** - Utilização de subcontas na adoção inicial, AVP e AVJ;
 - **Anexo II** - Aquisição de participação societária em estágios; e
 - **Anexo III** - Contratos de concessão de serviços públicos, diferimento da tributação do lucro.

2

O novo regime tributário e as subcontas



Novo Regime Tributário

Situações onde as subcontas são exigidas:

Avaliação a Valor Justo

- **Ganhos por avaliação a valor justo**

- 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 a redução no valor do passivo seja evidenciado contabilmente em subconta vinculada ao ativo ou passivo.
- O ganho evidenciado por meio da subconta será computado na determinação do lucro real à medida que o ativo for realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, ou quando o passivo for liquidado ou baixado.

Novo Regime Tributário

Avaliação a Valor Justo (CPC 46) – art. 13

- **Ganhos por avaliação a valor justo**
 - Na hipótese de não ser evidenciado por meio de subconta, o ganho será tributado
 - Nesta hipótese, **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.**

Novo Regime Tributário

Avaliação a Valor Justo (CPC 46) – art. 14

- **Perdas por avaliação a valor justo**
 - 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, inclusive 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.

Novo Regime Tributário

Avaliação a Valor Justo (CPC 46) – art. 14

- **Perdas por avaliação a valor justo**
 - A perda **não** será computada na determinação do lucro real caso o valor realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, seja **indedutível**;
 - Na hipótese de **não** ser evidenciada por meio de subconta, a perda será considerada **indedutível** na apuração do lucro real.
 - Controle em subcontas disciplinada através da IN RFB 1.515/14.

Novo regime tributário

Subcontas

Situações onde as subcontas são exigidas:

- Subcontas distintas para desdobrar o **custo de aquisição de investimento pelo valor de patrimônio líquido** (art. 20 do DL 1.598/77; art. 92 da IN RFB 1.515/14) em:
 - I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição
 - II - mais ou menos-valia,; e
 - III - ágio por rentabilidade futura (**goodwill**),

Novo regime tributário

Subcontas

Situações onde as subcontas são exigidas:

- **Ajuste Decorrente de Avaliação a Valor Justo na Investida** (arts. 24-A e 24-B do DL 1.598/77)
- Arts. 58 a 61 da IN RFB 1.515/14
- A contrapartida do ajuste positivo ou 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 mais-valia ou menos-valia de que trata o inciso II do **caput** do art. 20.

Novo regime tributário

Subcontas

Situações onde as subcontas são exigidas:

- **Avaliação a Valor Justo na Subscrição de Ações**
- Arts. 54 a 57 da IN RFB 1.515/14;
- O ganho ou perda decorrente de avaliação com base no valor justo de bem do ativo incorporado ao patrimônio de outra pessoa jurídica, na subscrição em bens de capital social, ou de valores mobiliários emitidos por companhia.

Novo Regime Tributário

Subcontas - Ajuste a Valor Presente

Os valores decorrentes de AVP nas situações abaixo não poderão ser considerados na determinação do lucro real caso os valores decorrentes do ajuste a valor presente não tenham sido evidenciados em subcontas:

- Bem para revenda;
- Bem a ser utilizado como insumo na produção de bens ou serviços;
- Aquisição a prazo de ativo não classificável nos incisos acima.

Novo Regime Tributário

AVP De Passivos (CPC 12) – art. 5º

- **I - Bem para revenda: quando o bem for revendido;**
- **II - Bem a ser utilizado como insumo na produção de bens ou serviços: quando o bem for utilizado como insumo na produção de bens ou serviços. Caso não haja controle individual das unidades em estoque, poderá ser utilizado o método PEPS, independentemente de haver ou não registro permanente de estoque, ou do registro permanente ser feito com base no custo médio.**

Novo Regime Tributário

AVP De Passivos (CPC 12) – art. 5º

- **III - o ativo for realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, no caso de aquisição a prazo de ativo não classificável nos incisos I e II do caput;**
- **IV - Bem ou serviço contabilizado diretamente como despesa: quando a despesa for incorrida (e desde que despesa seja dedutível); e**
- **V - Bem ou serviço contabilizado diretamente como custo de produção de bens ou serviços: quando o custo for incorrido.**

Novo Regime Tributário

Subcontas nos casos de AVP de Passivos

Exemplo:

- ***D - Bens para revenda***
- ***D - Estoques de Insumos (Ativo) ou***
- ***D - Máquinas (Ativo)***
- ***C - Contas a Pagar (Passivo)***

AVP

- ***C - Subconta AVP Bens para revenda***
- ***C - Subconta AVP Estoques de Insumos (Ativo)***
- ***C - Subconta AVP Máquinas (Ativo)***
- ***D - AVP – Contas a Pagar (Passivo)***

3

Exemplo com subconta – AVP sobre Passivos



Novo Regime Tributário

ANEXO I - EXEMPLO 2

ADOÇÃO INICIAL - DIFERENÇA A SER EXCLUÍDA - Arts. 166 e 167

- **PREMISSAS DO EXEMPLO:**
- Aquisição de equipamento em 02/01/2014 por R\$ 120.000 para pagamento em 30/06/2015;
- Valor presente: R\$ 100.000. Juros a apropriar em decorrência do ajuste a valor presente nos anos de 2014 e
- 2015: R\$ 13.000 e R\$ 7.000, respectivamente;
- Taxa de depreciação: 10% ao ano; não há valor residual;
- Alienação do equipamento em 02/01/2017 por R\$ 90.000;
- Valores realizados por depreciação e alienação são dedutíveis;
- Pessoa Jurídica tributada pelo Lucro Real Anual;
- Data da adoção inicial dos arts. 1º, 2º, 4º a 71 da Lei nº 12.973, de 2014: 01/01/2015.

Novo Regime Tributário – AVP

ATIVO

Máquina W		Subconta AVP Máquina W	
(1) 120			20 (2)
Depr. Acum. Máquina W		Subconta Depr. Acum. Máquina W	
	12 (4)	(4) 2	
	12 (6)	(6) 2	
	12 (7)	(7) 2	

PASSIVO

C/P Máquina W		AVP C/P Máquina W	
	120 (1)	(2) 20	13 (3)
			7 (5)

DRE

Despesa Financeira		Despesa Depreciação	
(3) 13		(4) 10	
(5) 7		(6) 10	
		(7) 10	

Apuração do Lucro Real	2015	2016	2017
Lucro Líquido	(23)	(17)	(10)
Adições	13	7	0
Exclusões	(2)	(2)	(2)
Lucro Real	(12)	(12)	(12)

Novo Regime Tributário – AVP

ATIVO

Subconta AVP

Máquina W

Máquina W

120 | **120** **(9)**

(10)20 | **20**

Depr. Acum.
Máquina W

Subconta
Depr. Acum.
Máquina W

12

2

12

2

(11) 36 | **12**

2 | **6** **(12)**

Bancos

(8) 90

DRE

Resultado

90 **(8)**

(9)120 | **20** **(10)**

(12) 6 | **36** **(11)**

126

146

20

Apuração do Lucro Real 2018

Lucro Líquido **20**

Adições **0**

Exclusões **(14)**

Lucro Real **6**

4

Subcontas na Adoção Inicial da Lei nº 12.973/2014



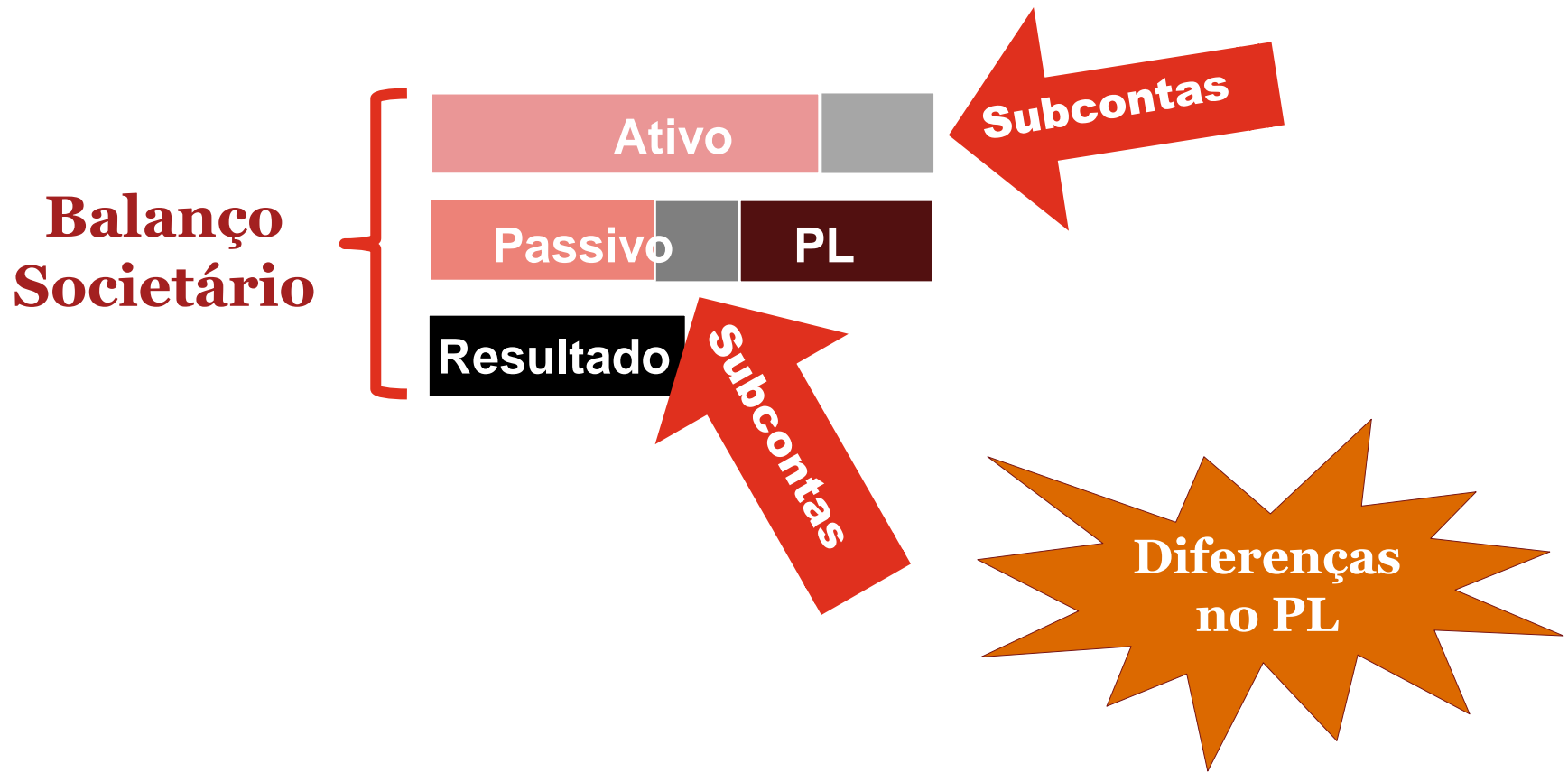
Extinção do RTT

Criação das subcontas



Novo regime tributário

Controle em subcontas



Novo Regime Tributário – Art. 175

- **Demonstrativo das diferenças na adoção inicial**
 - A pessoa jurídica tributada com base no lucro real deverá elaborar demonstrativo das diferenças verificadas na data da adoção inicial entre os elementos do ativo, do passivo e do patrimônio líquido constantes na contabilidade societária e no FCONT.
- Para cada conta de último nível que apresente diferença, a pessoa jurídica deverá informar:
 - I - o código da conta;
 - II - a descrição da conta;
 - III - o saldo da conta na ECD;
 - IV - o saldo da conta no FCONT;
 - V - o valor da diferença de saldos;

Novo Regime Tributário

VI - no caso de elemento do ativo ou do passivo, se a diferença:

a) é controlada por subconta;

b) é controlada por subconta, mas na forma prevista nos §§ 3º e 4º do art. 169 (a própria conta é a subconta);

c) não é controlada por subconta, mas é controlada na Parte B do Lalur; ou

d) não é controlada por subconta porque não haverá ajustes decorrentes das diferenças na forma prevista nos arts. 163 a 168, tais como nas participações em coligadas e controladas (art. 173) e nos contratos de concessão de serviços públicos (art. 174).

Novo Regime Tributário

VII - o código da subconta, nas hipóteses das alíneas "a" e "b" do inciso VI; e

VIII - a descrição da subconta.

- O demonstrativo de que trata o caput será informado no Lalur.

Novo Regime Tributário

Subcontas para diferenças de ativos e passivos:

As subcontas servirão para controle em relação a:

- a) diferença positiva entre o valor de ativo na contabilidade societária e no FCONT;
- b) diferença negativa do valor de passivo;
- c) diferença negativa entre o valor de ativo na contabilidade societária e no FCONT; e
- d) diferença positiva no valor do passivo.

Caso não sejam criadas as subcontas na adoção inicial, as diferenças de a) e b) deverão ser tributadas e as diferenças de c) e d) serão consideradas não dedutíveis de imediato (não poderão ser excluídas).

Novo Regime Tributário

- As subcontas serão analíticas e registrarão os lançamentos contábeis das diferenças em último nível;
- Cada subconta deve se referir a apenas uma única conta de ativo ou passivo, e cada conta de ativo ou passivo referir-se-á a apenas uma subconta.
- 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 o balanço societário;
- No caso de ativo ou passivo reconhecido na contabilidade societária, mas não reconhecido no FCONT, a subconta poderá ser a própria conta representativa do ativo ou passivo que já evidencia a diferença;

Novo Regime Tributário

- No caso de ativo ou passivo não reconhecido na contabilidade societária, mas reconhecido no FCONT, a diferença deverá ser controlada no Lalur.
- No caso de ativo ou passivo representado por mais de uma conta, caso uma dessas contas conste na contabilidade societária, mas não conste no FCONT, a subconta poderá ser a própria conta que já evidencia a diferença (tal como perda estimada por redução ao valor recuperável de ativo);
- O conjunto de contas formado pela conta analítica do ativo ou passivo e as subcontas correlatas receberá identificação única no Sped, que não poderá ser alterada até o encerramento contábil das subcontas;

Novo Regime Tributário

- No caso de ativos ou passivos representados por mais de uma conta, tais como bens depreciables, o controle das diferenças 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, o qual terá sua forma de apresentação estabelecida pela Cofis/RFB e será transmitido ao Sped;

Novo Regime Tributário

A pessoa jurídica que optar pela adoção do novo regime já a partir de 2014:

- poderá implementar o controle por subcontas em 1º de janeiro de 2015;
- não ficará dispensada da apresentação do demonstrativo das diferenças verificadas em 1º de janeiro de 2014 de que trata o art. 17;
- deverá elaborar demonstrativo das diferenças verificadas em 1º de janeiro de 2015 entre os elementos do ativo, do passivo e do patrimônio líquido constantes na contabilidade societária e os valores que constariam no FCONT, observando inclusive o disposto no art. 17;

Novo Regime Tributário

A pessoa jurídica optante nos termos do art. 75 da Lei nº 12.973/14:

- V - deverá elaborar razão auxiliar que demonstre o detalhamento individualizado por ativo ou passivo, caso haja diferença em 1º de janeiro de 2014 entre a contabilidade societária e o FCONT em conta que se refira a grupo de ativos ou passivos.
- A pessoa jurídica optante que não tenha implementado o controle por subcontas em 1º de janeiro de 2015 deverá, em 1º de janeiro de 2014:
- tributar as diferenças positivas de ativos e negativas de passivos; e
- adicionar as diferenças negativas de ativos e positivas de passivos

Novo Regime Tributário

Na versão para testes da ECF divulgada em fevereiro já há campos para subcontas do ativo imobilizado:

- 1.02.03.01.90– Subconta – Adoção Inicial – Ativo Imobilizado
- 1.02.03.01.91– Subconta – Adoção Inicial – Depreciação Acumulada
- 1.02.03.01.92– Subconta – Adoção Inicial – Amortização Acumulada
- 1.02.03.01.93– Subconta – Adoção Inicial – Exaustão Acumulada
- 1.02.03.01.95– Subconta – Adoção Inicial - Taxa de depreciação diferente – Imobilizado (após a adoção da Lei no. 12.973/2014, essas diferenças geradas serão controladas exclusivamente no eLalur).

5

Casos específicos



Novo Regime Tributário

EXEMPLO:

Adoção Inicial – Diferença de taxas de depreciação

FCONT:

Custo original: R\$ 100

Deprec. acumulada: (R\$60)

Taxa depr. fiscal: 20% a.a.

Contabilidade societária:

Custo contábil: R\$ 100

Deprec. acumulada: (R\$ 30)

Taxa depr. contábil: 10% a.a.

Novo Regime Tributário

FCONT

Ativo KKK

(SI)100

Depr. Acum.
Ativo KKK

60(SI)

CONTABILIDADE SOCIETÁRIA

Ativo KKK

(SI)100

Depr. Acum.
Ativo KKK

30 (SI)

30 (1)

10 (2)

10 (3)

10

10

Subconta

Depr. Acum.
Ativo KKK

(1) 30

10(4)

10(5)

10(6)

Desp. Depr.
Ativo KKK

(2)10

(3)10

(4)10

(5)10

(6)10

Apuração do Lucro Real

2015

2016

2017 a 2021

Lucro Líquido

Adições

Exclusões

Lucro Real

(10)

(10)

10

Novo Regime Tributário

Casos em que não se aplicam subcontas:

- Arrendamento mercantil (§ 7º do art. 89 e art. 172);
- Moeda funcional (arts. 155 a 157);
- Instituições financeiras (art. 158);
- Contratos de concessão de serviços públicos (art. 175, § 2º, VI, “d”);
- Diferença de taxa de depreciação do ativo imobilizado adquirido a partir de 2015, a ser controlada exclusivamente no Lalur.

Novo Regime Tributário

Casos em que as subcontas não são aplicáveis na adoção inicial:

- Participações societárias de caráter permanente (art. 173, § 2º; art. 175, § 2º, VI, “d”);
- Contratos de concessão de serviços públicos (art. 175, § 2º, VI, “d”);
- Ativo ou passivo não reconhecido na data da adoção inicial na contabilidade societária, mas reconhecido no FCONT , onde a diferença deverá ser controlada na Parte B do Lalur (art. 175, § 2º, VI, “d”). Exemplo: saldo de ativo diferido;

Novo Regime Tributário

Casos que irão exigir análise específica na adoção inicial:

- Saldos do FCONT sem histórico ou contrapartida na contabilidade societária;
- Saldos na contabilidade societária sem histórico ou contrapartida no FCONT;
- Saldos na Parte B do Lalur sem lastro na contabilidade societária ou histórico/descrição;
- Casos específicos, tais como diferenças de ágios;

Novo Regime Tributário

Lucro Real para Lucro Presumido ou Arbitrado (arts. 126 e 130 da IN RFB 1.515/14)

- A pessoa jurídica que, até o ano-calendário anterior, houver sido tributada com base no lucro real deverá adicionar à base de cálculo do IRPJ, correspondente ao primeiro período de apuração no qual houver optado pela tributação com base no lucro presumido ou arbitrado, os saldos dos valores cuja tributação havia diferido, independentemente da necessidade de controle na parte B do Lalur.
- O disposto no caput aplica-se **inclusive** aos valores controlados por meio de **subcontas** referentes:
 - I - às diferenças na adoção inicial dos arts. 1º, 2º, 4º a 71 da Lei nº12.973, de 2014, de que tratam os arts. 163 a 165; e
 - II - à avaliação de ativos ou passivos com base no valor justo de que tratam os arts. 41 a 45.

Obrigado!



© 2014 PricewaterhouseCoopers Contadores Públicos. Todos os direitos reservados. Neste documento, “PwC” refere-se à PricewaterhouseCoopers Contadores Públicos, a qual é uma firma membro do network da PricewaterhouseCoopers, sendo que cada firma membro constitui-se em uma pessoa jurídica totalmente separada e independente.

O termo “PwC” refere-se à rede (network) de firmas membro da PricewaterhouseCoopers International Limited (PwCIL) ou, conforme o contexto determina, a cada uma das firmas membro participantes da rede da PwC. Cada firma membro da rede constitui uma pessoa jurídica separada e independente e que não atua como agente da PwCIL nem de qualquer outra firma membro. A PwCIL não presta serviços a clientes. A PwCIL não é responsável ou se obriga pelos atos ou omissões de qualquer de suas firmas membro, tampouco controla o julgamento profissional das referidas firmas ou pode obrigá-las de qualquer forma. Nenhuma firma membro é responsável pelos atos ou omissões de outra firma membro, nem controla o julgamento profissional de outra firma membro ou da PwCIL, nem pode obrigá-las de qualquer forma.

PwC não será responsabilizada pela aplicação de conceitos e normas da legislação contida no material em situações práticas das empresas, uma vez que demandam análise específica.