



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA E
CONTABILIDADE
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

ALICE GONDIM SALVIANO DE MACEDO

OS AJUSTES DO REGIME TRIBUTÁRIO DE TRANSIÇÃO (RTT):
EVIDÊNCIAS NO LUCRO DA EXPLORAÇÃO

FORTALEZA
2016

ALICE GONDIM SALVIANO DE MACEDO

**OS AJUSTES DO REGIME TRIBUTÁRIO DE TRANSIÇÃO (RTT):
EVIDÊNCIAS NO LUCRO DA EXPLORAÇÃO**

TCC apresentado à Coordenação do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para a obtenção do Título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof Dr José Mariano Neto.

FORTALEZA
2016

OS AJUSTES DO REGIME TRIBUTÁRIO DE TRANSIÇÃO (RTT): EVIDÊNCIAS NO LUCRO DA EXPLORAÇÃO

Alice Gondim Salviano de Macedo

José Mariano Neto

Ariane Firmeza Mota

RESUMO

O Regime Tributário de Transição – RTT foi instituído pela legislação fiscal brasileira com o intuito de regular as situações durante o período de adaptação para as novas regras contábeis. Com vigência entre os anos de 2008 e 2014, foram propostos ajustes ao lucro líquido no intuito de reverter eventuais modificações provocadas na apuração do lucro real. A adoção desses ajustes, entretanto, é controvertida na doutrina, porquanto a lei instituidora do Regime não trouxe expressamente sua obrigatoriedade quando do cálculo dos incentivos. A Receita Federal, por outro lado, exigiu que esses ajustes fossem feitos. O artigo propôs evidenciar os ajustes do RTT no cálculo do lucro da exploração, e, como consequência, seus reflexos no Imposto de Renda apurado pelas pessoas jurídicas detentoras de incentivos fiscais de isenção ou redução do imposto. A metodologia consistiu em estudo de caso de uma empresa, durante o período em que coincidiram o uso do RTT e a apuração do lucro da exploração, a partir da análise de dados fiscais e contábeis coletados com o *controller* da mesma. Os resultados obtidos indicaram que a adoção dos ajustes no lucro da exploração, para o período acima, implicou em aumento significativo do Imposto de Renda a pagar da empresa, se comparado à hipótese inversa. Da análise conjunta das evidências empíricas obtidas na presente pesquisa, concluiu-se que em alguns casos, esses ajustes podem ter sido prejudiciais, o que se confirma através de relatos da jurisprudência, muito embora não se descarte a existência de situações em que os ajustes possam ter sido favoráveis.

Palavras-chave: Lucro da exploração. Regime Tributário de Transição. Efeitos dos ajustes.

1 INTRODUÇÃO

O processo de convergência às normas internacionais de contabilidade (IFRS) ganhou força no Brasil após determinação da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) expressa através da Instrução nº. 457, de 13 de julho de 2007, de que as companhias abertas deveriam, a partir do exercício findo em 2010, apresentar as suas demonstrações financeiras consolidadas adotando o padrão contábil internacional, de acordo com os pronunciamentos emitidos pelo *International Accounting Standards Board – IASB*.

A partir do cenário que se inseria a contabilidade brasileira, foi promulgada a Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, trazendo em seu bojo inovações à Lei nº. 6.404/1976, que disciplina as sociedades por ações, a exemplo do estabelecimento de novos critérios para avaliação do ativo e do passivo dessas companhias.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis, por sua vez, aprovou, em 11 de janeiro de 2008, após período disponível em audiência pública, o Pronunciamento Conceitual Básico - Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, documento de

correlação com as normas internacionais, que abrange os pressupostos e características qualitativas das referidas demonstrações, bem como as definições de seus elementos básicos (ativo, passivo, receita e despesa) e os diferentes conceitos de capital a ser mantido que guiam a formação do resultado (capital financeiro ou capital físico, nominais ou atualizados monetariamente).

Com efeito, as mudanças eram necessárias, pois a informação contábil passou a ter importância e a ser utilizada não apenas por quem as elabora ou para quem são elaboradas, mas para todos os usuários, que, de forma geral, pudessem dela extrair elementos seguros para a tomada de decisão. As características qualitativas da relevância, representação fidedigna, comparabilidade, verificabilidade, tempestividade e compreensibilidade foram valorizadas, exigindo que a contabilidade brasileira acompanhasse a evolução já vivenciada pelos países afora.

A adoção plena do novo regramento foi precedida de um período de adaptação, que cuidou não apenas da normatização contábil propriamente dita, mas também dos efeitos dessas alterações na legislação fiscal. Nesse contexto, foi criado pela Medida Provisória nº. 449, de 03 de dezembro de 2008, posteriormente convertida na Lei nº. 11.941, de 27 de maio de 2009, o Regime Tributário de Transição (RTT), que procurou tratar dos ajustes tributários decorrentes dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei nº. 11.638/2007, enquanto sobreviesse legislação específica que disciplinasse esses efeitos na seara tributária.

Com vigência delimitada pela Medida Provisória nº. 627, de 11 de novembro de 2013, posteriormente convertida na Lei nº. 12.973, de 13 de maio de 2014, referido Regime deixou expresso que as alterações ao critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na apuração do lucro líquido do exercício, não teriam efeitos para fins de apuração do lucro real da pessoa jurídica sujeita ao RTT, mantendo-se, portanto, a adoção das regras vigentes em dezembro de 2007.

Nesse contexto, as empresas que apurassem o Imposto de Renda (IR) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) com base no lucro real, ou seja, considerando o lucro (prejuízo) contábil efetivamente auferido, ajustado das adições, exclusões e compensações legais, não poderiam ter esse lucro real afetado pelas alterações contábeis, e, por consequência, não poderiam sofrer majoração em suas cargas tributárias, ainda que provisoriamente.

Conquanto a legislação transitória tivesse sido enfática em anular os efeitos das novas práticas contábeis na apuração do lucro real, algumas situações não receberam regulamentação específica, ou pelo menos expressa, durante a vigência desse Regime.

Com esse panorama, o presente artigo tem por objetivo geral analisar os efeitos do RTT no cálculo do lucro da exploração, assim definido como o lucro das atividades relativas aos setores ou empreendimentos objetos de incentivo fiscal ou de tributação favorecida.

Tratando-se de uma forma de apuração de resultados incentivados, o lucro da exploração serve como base para o cálculo dos benefícios fiscais de redução ou abatimento do Imposto de Renda devido pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de tributação com base no lucro real.

De forma específica, propõe-se responder às seguintes questões de pesquisa: quais efeitos causam os ajustes do RTT no cálculo do lucro da exploração, e, por consequência, no Imposto de Renda da pessoa jurídica? Haveria autorização legal para o lucro da exploração ser ajustado pelo RTT?

A pesquisa baseia-se em estudo de caso, que toma como amostra uma empresa, vez que as informações necessárias para o desenvolvimento do tema tratam-se de dados sigilosos, não disponíveis para consulta pública. Para tanto, foram analisados os ajustes do RTT no cálculo do lucro da exploração apurado por essa empresa nos anos de 2010 a 2014.

Considerando que o Regime foi extinto, este trabalho torna-se relevante para que as pessoas jurídicas outrora sujeitas ao RTT possam avaliar se as regras transitórias produziram efeitos negativos na apuração do lucro da exploração, de modo a diminuir o incentivo, e, por consequência, aumentar o Imposto de Renda apurado, verificando ainda se há indébito a ser ressarcido a título de imposto eventualmente pago a maior nos últimos anos.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 O Imposto de Renda e o lucro real

Nos termos da Constituição Federal de 1988 e do Código Tributário Nacional - CTN (Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966), compete à União instituir, cobrar e fiscalizar o imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, cujo fato gerador é exatamente a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de: a) renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, ou b) proventos, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda.

Segundo art. 44 do CTN, a base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis. Para Machado (2016), essa classificação diz respeito ao critério de determinação do lucro; já Nascimento e Portella (2008) apresentam modalidades ou sistemáticas de apuração da base de cálculo do imposto. Mello e Salotti (2013) entendem tratar-se de formas de apuração do próprio imposto de renda, sendo elas: lucro real, lucro presumido, lucro arbitrado e simples nacional, enquanto Higuchi (2016) as elencam como regimes de pagamento do imposto.

De uma forma ou de outra, considerando especificamente a tributação das pessoas jurídicas, a apuração do imposto de renda segundo a sistemática real toma por base o lucro real, decorrente do resultado contábil (deficitário ou superavitário) num determinado período (anual ou trimestral), a partir dos registros de todas as receitas e despesas do contribuinte (PORTELLA, 2008). Regra geral, ao final do exercício, caso o resultado seja positivo, a empresa se sujeita ao pagamento do imposto; em caso de prejuízo fiscal – valor negativo do lucro real, segundo Barth (2014) – contudo, nasce o direito de compensá-lo com lucros de períodos subsequentes.

Na modalidade de tributação pelo lucro presumido, por sua vez, extrai-se da receita bruta um percentual legalmente definido de presunção do lucro, tributando-o de forma definitiva. E se por um lado essa modalidade possa parecer mais onerosa, uma vez que à pessoa jurídica não é permitido descontar as despesas incorridas com o desempenho de suas atividades, por outro, ela é dispensada de manter controles contábeis e fiscais mais complexos, como exigido no caso da apuração pelo lucro real.

A apuração do lucro de forma arbitrada ocorre “[...] em caso de impossibilidade de determinação da renda pelas modalidades real ou presumida [...]”, “[...] pode ser alegada pelo próprio contribuinte [...]” e “[...] também alegada pela Administração [...]” (PORTELLA, 2008, p. 98). Entre as hipóteses legais de arbitramento do lucro destacam-se: escrituração imprestável, não-apresentação de livros comerciais e fiscais, opção indevida pelo lucro real. Aqui a renda é arbitrada mediante aplicação de percentuais mais elevados sobre a receita do contribuinte, ou a partir da eleição de alternativas de cálculo que leva em consideração outros elementos contábeis, fiscais, financeiros e até patrimoniais da empresa.

O SIMPLES Nacional, por fim, guarda relação com a apuração e recolhimento dos tributos de forma unificada, incluindo o imposto de renda, para as microempresas ou empresas de pequeno porte autorizadas por lei, e seu cálculo baseia-se em percentual variável aplicado sobre a receita bruta da pessoa jurídica, auferida nos últimos 12 (doze) meses; influenciado não apenas pelo montante da receita, mas também pelo tipo de atividade desenvolvida pela empresa.

O presente estudo enfoca a tributação pelo lucro real, e, para tanto se faz necessário defini-lo tecnicamente, agora não mais como regime, modalidade ou sistemática de apuração, mas como elemento base para o cálculo do imposto de renda. Nesse contexto, entende-se por lucro real o lucro líquido do período de apuração, obtido na escrituração comercial, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação fiscal (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º c/c Lei nº 8.981, de 1995, art. 37, § 1º):-

Na realidade, o lucro real trata-se de ficção jurídica criada para fins eminentemente fiscais, que parte do resultado contábil (lucro líquido) e o ajusta para torna-lo passível de tributação. Nas lições de Young (2007), lucro real é considerado o próprio lucro tributável, destacando conceituação de Fabretti (2005 *apud* YOUNG, 2007) segundo a qual lucro real não exprime o resultado econômico, contábil, verdadeiro, mas sim um resultado irreal, na medida em que, por exemplo, é possível identificar empresas com prejuízo contábil que apresentam lucro fiscal por conta das adições exigidas pela legislação do imposto de renda.

Com efeito, estudos publicados por Formigoni, Antunes e Paulo (2009) e Martinez e Ronconi (2015) já apontavam para as diferenças existentes entre o lucro contábil e o lucro tributável, sendo esse último apurado mediante ajustes efetuados sobre o primeiro.

Como exemplo desses ajustes necessários ao lucro líquido para a determinação do lucro real, incluem-se adições relacionadas a despesas com brindes e exclusões decorrentes de rendimentos e ganhos de capital nas transferências de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária, além das diversas outras hipóteses elencadas nos artigos 249 e 250 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº. 3.000, de 26 de março de 1999.

2.2 O Imposto de Renda e o lucro da exploração

Constitui um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil e um dos princípios norteadores da ordem econômica, a redução das desigualdades sociais e regionais, podendo a União, para tanto, conceder incentivos regionais que compreendam isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas.

E assim o faz com o imposto de renda. Além de sua função nitidamente fiscal, vale destacar que o imposto de renda também possui função extrafiscal, atuando como verdadeiro instrumento de intervenção do Poder Público no domínio econômico, na medida em que possibilita a redistribuição de riquezas não apenas em razão das pessoas, mas também em razão de lugares (MACHADO, 2016). Através dos incentivos fiscais concedidos para empresas que se instalam em regiões menos favorecidas, é possível incrementar o desenvolvimento econômico regional e setorial.

Referidos incentivos fiscais, portanto, são dedutíveis do imposto de renda e podem ser aproveitados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, sendo vedadas tais deduções para as empresas que apuram o imposto com base no lucro presumido ou arbitrado.

Nesse regime, e uma vez apurado lucro tributável (resultado positivo), para efeito da determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto. O benefício será

então liquidado, a cada período, mediante redução (abatimento) do valor que for considerado devido a título de imposto de renda e adicional, calculado periodicamente sobre o lucro real.

Como exemplo desses benefícios citem-se aqueles concedidos em caráter oneroso (em função de determinadas condições) e por prazo certo (art. 178 do CTN) às empresas instaladas nas áreas de atuação das extintas Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste – SUDENE e Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia - SUDAM.

O incentivo fiscal é concedido pelo prazo certo de 10 (dez) anos para os empreendimentos industriais que comprovarem junto à SUDENE e à SUDAM, a realização de investimentos na Região Nordeste e Norte do Brasil, mediante a instalação, modernização, ampliação ou diversificação de unidades industriais nas referidas regiões, desde que atendidas todas as condições e obrigações exigidas na legislação pertinente.

O valor do incentivo regional a ser recebido da União por essas pessoas jurídicas com projetos aprovados, durante o prazo certo de sua concessão, consiste no montante equivalente ao resultado da aplicação do percentual de até 75% (setenta e cinco por cento) sobre uma base de cálculo legalmente denominada de lucro da exploração (Lei nº. 9.430, de 1996, art. 2º, §4º).

Lucro da exploração é, portanto, o lucro apurado das atividades incentivadas, na forma da legislação, que será utilizado para base de cálculo do incentivo dedutível do imposto de renda, o qual é também extraído do lucro líquido do exercício, seguido de ajustes, assim como ocorre no lucro real. A diferença é que no lucro da exploração procura-se extrair o resultado diretamente relacionado às atividades beneficiadas pela legislação, o qual certamente não coincide com o lucro real (integral) apurado no mesmo período pela pessoa jurídica.

Outrossim, Neves, Viceconti e Silva Jr. (2016) explicam que o lucro da exploração também não coincide com o lucro contábil do período de apuração: uma vez que o benefício concedido visa incentivar somente as atividades especificadas na legislação, deve portanto atingir apenas os resultados da empresa que são consequência de suas operações nestes ramos de atividades; e complementam afirmando que o lucro líquido contém resultados que pouco tem a ver com as atividades beneficiadas, tais como receitas e despesas decorrentes de aplicações financeiras ou de participações societárias, as quais seriam apenas atividades acessórias às incentivadas, e portanto, não devem compor o cálculo do lucro da exploração.

Entre os ajustes realizados ao lucro líquido para a identificação do lucro da exploração, que se encontram previstos na legislação, destacam-se aqueles descritos no Quadro 1 abaixo:

Quadro 1 – Ajustes do lucro líquido para o cálculo do lucro da exploração
(continua)

CÁLCULO DO LUCRO DA EXPLORAÇÃO	
AJUSTES POSITIVOS	AJUSTES NEGATIVOS
Outras despesas (Decreto-Lei nº. 1.598/1977, artigo 19)	Outras receitas (Decreto-Lei nº. 1.598/1977, artigo 19)
Contribuição social sobre o lucro líquido (Medida Provisória nº 2.158-35/2001, artigo 23)	Receitas financeiras excedentes das despesas financeiras (Decreto-Lei nº. 1.598/1977, artigo 19)
Prejuízos na alienação de participações integrantes do ativo circulante ou do ativo realizável a longo prazo (Decreto-Lei nº. 1.598/1977, artigo 19)	Ganhos na alienação de participações integrantes do ativo circulante ou do ativo realizável a longo prazo (Decreto-Lei nº. 1.598/1977, artigo 19)
Resultados negativos em participações societárias e em SCP (Decreto-Lei nº. 1.598/1977, artigo 19)	Resultados positivos em participações societárias e em SCP (Decreto-Lei nº. 1.598/1977, artigo 19)
Variações cambiais passivas (Medida Provisória nº. 1.858-10/1999, artigo 30)	Variações cambiais ativas (Medida Provisória nº. 1.858-10/1999, artigo 30)

Quadro 1 – Ajustes do lucro líquido para o cálculo do lucro da exploração
(conclusão)

Variações cambiais ativas – operações liquidadas (Medida Provisória nº. 1.858-10/1999, artigo 30)	Variações cambiais passivas – operações liquidadas (Medida Provisória nº. 1.858-10/1999, artigo 30)
Perdas em operações realizadas no exterior	Rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior
Despesas e custos com pesquisa e desenvolvimento de produtos e processos inovadores em empresas e entidades nacionais (Lei nº. 10.973/2004)	Receitas de subvenções governamentais para pesquisa e desenvolvimento de produtos e processos inovadores em empresas e entidades nacionais (Lei nº. 10.973/2004)
Despesas e custos com remuneração de pesquisadores empregados em atividades de inovação tecnológica em empresas do país (Lei nº. 11.196/2005, artigo 21)	Receitas de subvenções governamentais para remuneração de pesquisadores empregados em atividades de inovação tecnológica em empresas do país (Lei nº. 11.196/2005, artigo 21)
Tributos com exigibilidade suspensa	Prêmios na emissão de debêntures
Ajustes de receitas de exportação – preços de transferências	Doações e subvenções para investimento
Ajustes: reservas de reavaliação e especial	Outras exclusões

Fonte: Elaborado pela autora

Estes representam elementos integrantes da apuração do lucro da exploração que o legislador entendeu por determinar, cumprindo sua competência reservada de fixar, por lei, as condições e requisitos exigidos para a concessão do benefício fiscal (art. 150, inciso I e §6º, da Constituição Federal; art. 97, inciso VI e art. 176, ambos do CTN).

Ainda no que se refere ao cálculo, o lucro da exploração pode ser apurado por atividades, quando a empresa possuir um sistema de contabilidade descentralizado que permita segrega-las individualmente, ou mediante rateio, a partir da relação entre as receitas líquidas das atividades incentivadas e a receita líquida total.

Em resumo, a partir do lucro líquido ajustado conforme prescreve a legislação, obtém-se o lucro da exploração da atividade incentivada, sobre o qual se aplica alíquota do Imposto de Renda e seu adicional. O valor do incentivo será o resultado da multiplicação do percentual de redução correspondente sobre o montante do imposto calculado.

Dessa forma, conclui-se: a) que o lucro da exploração é base para o cálculo do incentivo fiscal de redução do imposto de renda das pessoas jurídicas sujeitas à apuração dos tributos pelo lucro real, que exercem atividades beneficiadas pela União Federal; e b) o lucro líquido contábil é ponto de partida tanto para o cálculo do lucro real quanto para cálculo do lucro da exploração.

2.3 O processo de convergência às normas contábeis internacionais e o Regime Tributário de Transição – RTT

Considerando as alterações da Lei nº 11.638/2007 à legislação societária (Lei nº 6.404/1976), com vistas a consolidar o processo de harmonização e posterior convergência das normas contábeis brasileiras às normas internacionais (IFRS), o lucro líquido do exercício (resultado contábil) mostrou-se diferente do que outrora se observava, uma vez que passaram a ser adotados métodos de contabilização diferenciados, inclusive no que diz respeito às contas de resultado.

Dentre as alterações quanto ao reconhecimento de receita, despesa e custo, Mello e Salotti (2013) elencam: a) a possibilidade de geração ou reversão de despesas causadas pela redução ao valor recuperável de ativos (*impairment*), b) os efeitos das mudanças nas taxas de câmbio e conversão de demonstrações contábeis, a exemplo do reconhecimento da variação cambial, no método de equivalência patrimonial, só ocorrer quando a investida no exterior estiver sendo baixada, c) a

impossibilidade de se amortizar ativos intangíveis com vida útil indefinida, d) nas operações de arrendamento mercantil (*leasing*) o bem passa a integrar o ativo da arrendatária e a dívida, um passivo, ao passo que na arrendadora, os valores a receber são contabilizados no ativo, com o reconhecimento mensal dos juros como receitas financeiras e os recebimentos como redução dos valores a receber, e) as subvenções e assistências governamentais passaram a transitar obrigatoriamente pelo resultado, gerando novas receitas, f) elementos do ativo ou passivo decorrentes de operações de longo prazo passam a gerar receita ou despesa, quando o valor presente difere do registrado anteriormente.

A partir daí, muitas dúvidas surgiram acerca dos efeitos causados pelos novos critérios contábeis na apuração do lucro real, sobretudo porque no Brasil a legislação fiscal sempre pareceu nortear os parâmetros da legislação contábil e não o contrário (IUDÍCIBUS, 2010).

Isso porque logo após a edição da Lei nº. 6.404/76, Fernandes (2012) lembra que a exposição de motivos do Decreto-Lei nº. 1.598/77 já trazia a intenção de separar contabilidade e tributação, quando previu que os ajustes do lucro líquido necessários para determinar o lucro real ou os registros contábeis realizados exclusivamente para efeitos fiscais não poderiam modificar a estrutura comercial. A despeito dessa determinação, por muitas vezes, a lei tributária interferiu diretamente na legislação comercial, influência que só aumentou ao longo dos anos.

Em resposta a referidos questionamentos e diante da valorização das normas contábeis pela adoção do padrão internacional no Brasil, a Lei nº 11.941/2009 trouxe em seus artigos 15 e 16 a instituição do Regime Tributário de Transição – RTT, cujo objetivo era garantir a neutralidade tributária durante o período de adaptação e enquanto não fosse editada lei específica incorporando referidas mudanças na seara fiscal. A exposição de motivos da Medida Provisória nº. 449/2008 já dispunha sobre a necessidade de “neutralizar os efeitos tributários e remover a insegurança jurídica”.

Para os anos de 2008 e 2009 a adoção do RTT foi optativa, e devia ser manifestada na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica; entre 2010 e 2013 o Regime passou a ser obrigatório, não apenas para a apuração do imposto sobre a renda com base no lucro real, mas inclusive para a apuração do IRPJ com base no lucro presumido ou arbitrado, para a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, a Contribuição para o PIS/PASEP e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS. Durante o ano de 2014, à pessoa jurídica foi dada a opção de manter-se no RTT ou de aplicar as novas regras contábeis na esfera tributária, o que chamou de adoção inicial.

Freire *et al* (2012) destacam a importância do RTT para controlar os ajustes necessários visando a anulação dos efeitos tributários da conversão às normas internacionais de contabilidade, considerando que no Brasil a prática contábil sempre teve forte influência de legislações fiscais específicas, a exemplo da ampla utilização das taxas de depreciação de bens do ativo imobilizado pelas empresas. O avanço da legislação teria permitido às empresas adotar critérios estritamente contábeis em suas avaliações, enquanto o regime de transição garantiu que tais ajustes não trouxessem efeitos tributários, liberando as amarras às quais a contabilidade brasileira estava sujeita.

Assim, o RTT garantiria a reversão dos reflexos contábeis na apuração dos tributos, a partir de mecanismos como o estorno dos lançamentos contábeis baseados no IFRS, através de registros auxiliares previstos no Controle Fiscal Contábil de Transição – FCONT (FERNANDES, 2012).

Contudo, é importante lembrar que nem todas as questões tributárias parecem ter sido reguladas pelo RTT. A interpretação literal dos artigos 15 e 16 da Lei nº. 11.941/2009 conduz ao entendimento de que referido instituto (RTT) somente teria aplicação para o cálculo do lucro real, sem qualquer menção, por exemplo, à necessidade de ajustes no cálculo do lucro da exploração:

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.

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.

O lucro da exploração, como base de cálculo de incentivo fiscal de redução do imposto de renda, é hipótese de exclusão do crédito tributário, situação em que, segundo a doutrina jurídica, exige-se interpretação literal, na forma do artigo 111 do CTN. Ou seja, não havendo norma expressa que determinasse a adoção dos ajustes do RTT no lucro da exploração, a pessoa jurídica deveria proceder ao cálculo do incentivo conforme novas normas contábeis vigentes.

Com efeito, Machado (2016, p. 116) destaca a interpretação literal da legislação tributária que disponha sobre exclusão do crédito tributário e outorga de isenções, enfatizando que “interpretação literal significa interpretação segundo o significado gramatical, ou melhor, etimológico das palavras que integram o texto”, regra de hermenêutica justificada por se referir a um direito excepcional – concessão de isenções.

Em artigo que avalia a relação entre as novas regras contábeis para reconhecimento e mensuração do ágio e o RTT, Barreto e Silva (2012, p. 109) afirmam sobre a existência de dois diferentes lucros líquidos vigentes nesse período: aquele a partir do qual se apura o lucro real, que deve seguir as orientações em vigor até 31 dezembro de 2007, e aquele apurado de acordo com as novas normas contábeis:

“Outrossim, com a introdução do RTT, o lucro líquido contábil a partir do qual se apura o lucro real e a base de cálculo da CSLL não corresponde ao lucro líquido apurado de acordo com as normas contábeis atualmente vigentes, mas, sim, de acordo com a regras que vigiam em 31 de dezembro de 2007 [...]”.

Entendendo-se pela lacuna existente na legislação brasileira quanto à aplicabilidade do RTT sobre o cálculo do lucro da exploração, pode-se concluir que os ajustes do lucro líquido contábil passaram por 3 (três) estágios, em decorrência dos cenários tributários vigentes em cada período. O Quadro 2 mostra os estágios dos ajustes ao lucro líquido nos períodos antes, durante e após o RTT, seguindo o entendimento de que as alterações oriundas do regime transitório não poderiam ser aplicadas ao cálculo do lucro da exploração.

Quadro 2 – Ajustes do lucro líquido na Demonstração do Resultado do Exercício – Antes, durante e após o RTT

Antes do RTT	Durante o RTT	Após o RTT
Até 31/12/2007	2008 a 2014	A partir de 2015
Ajustes ao Lucro líquido:	Ajustes ao Lucro líquido:	Ajustes ao Lucro líquido:
Lucro Real – NÃO	Lucro Real - SIM	Lucro Real - NÃO
Lucro da exploração - NÃO	Lucro da exploração - NÃO	Lucro da exploração - NÃO

Fonte: Elaborado pela autora

Desta forma, no período compreendido entre 2008 a 2014¹, o lucro líquido a ser utilizado para o cálculo do lucro real deveria ser neutralizado via RTT, por expressa determinação legal (artigos 15 e 16 da Lei nº 11.941/2009). Já no que diz respeito ao cálculo do lucro da exploração, considerando não ter havido qualquer dispositivo legal determinando sua neutralização, o lucro líquido é o resultante da contabilidade, sem qualquer ajuste, considerando-se, portanto, os impactos decorrentes da adoção dos novos critérios advindos das Leis nº 11.638/2007 e nº 11.941/2009.

2.4 O entendimento manifestado pela Receita Federal do Brasil

A Receita Federal do Brasil expediu orientações para o preenchimento da outrora vigente Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ (atualmente substituída pela ECF) no sentido de que fossem considerados os ajustes positivos e negativos do RTT no cálculo do lucro da exploração, mesmo sem que houvesse previsão em lei expressa nesse sentido.

A cada ano o Órgão edita atos específicos para aprovar o programa gerador e as instruções para preenchimento da DIPJ, destacando-se as Instruções Normativas da Receita Federal do Brasil - RFB nºs. 1.051/2010 (DIPJ 2010), 1149/2011 (DIPJ 2011), 1.264/2012 (DIPJ 2012), 1.344/2013 (DIPJ 2013) e 1.463/2014 (DIPJ 2014).

Em todas elas resta contemplada ficha da referida declaração “Demonstração do Lucro da Exploração – PJ em Geral”, com item específico quanto à necessidade de preenchimento da informação de “Ajuste do Regime Tributário de Transição – RTT”, evidenciando o entendimento do Fisco Federal de que o lucro da exploração deveria ser ajustado pelo RTT.

Segundo as instruções de preenchimento da DIPJ, os ajustes, positivos ou negativos do RTT, correspondem ao valor líquido dos lançamentos referentes a receitas e despesas expurgados e/ou inseridos no Programa Validador e Assinador da Entrada de Dados para o Controle Fiscal Contábil de Transição (FCONT), aprovado pela IN RFB 967/2009.

Inclusive a obrigatoriedade quanto aos ajustes do RTT no lucro da exploração manteve-se já na vigência da ECF – Escrituração Contábil Fiscal, no Registro N600 – Demonstração do Lucro da Exploração.

3 METODOLOGIA

A pesquisa desenvolvida neste artigo pode ser classificada como exploratória, quanto aos objetivos, baseada em estudo de caso, quanto aos procedimentos de coleta, e bibliográfica, quanto às fontes de informação (SANTOS, 2006). Através de estudo de caso único, em que se busca reunir informações numerosas e detalhadas com vista a apreender a totalidade da situação, ela é exploratória porque pretende conhecer com mais profundidade o assunto em estudo, de modo a

construir questões importantes para a conclusão da pesquisa, e bibliográfica, porque desenvolvida mediante material publicado em livros, teses, dissertações, artigos e revistas (RAUPP e BEUREN, 2006).

Especificamente sobre os estudos de caso e sua aplicação, Lima *et al* (2012) abordam o tema como estratégia de pesquisa e propõem um esquema teórico para pesquisas no campo da contabilidade, destacando as seguintes etapas: formulação do problema, definição da unidade caso (indivíduo num contexto definido), determinação do número de casos, elaboração do protocolo (roteiro facilitador para a etapa da coleta de dados), coleta de dados, avaliação, análise e triangulação dos dados e preparação do relatório.

Considerando que o presente trabalho tem como problema a avaliação dos efeitos do RTT no lucro da exploração e, por consequência, os reflexos no Imposto de Renda das empresas, conforme introduzido nos tópicos anteriores, cumpre então definir a unidade-caso e determinar o número de casos estudados. Marques, Camacho e Alcântara (2014) reuniram definições e características importantes desse tipo de pesquisa, destacando que os estudos de caso únicos, diferentemente dos múltiplos, estão posicionados no nível alto de profundidade e baixo no quesito extensão, devido ao tamanho das amostras analisadas.

Para o desenvolvimento da pesquisa, portanto, era inicialmente necessário selecionar pessoa jurídica que apurasse o lucro da exploração, cujas informações contábeis e fiscais fossem organizadas de tal modo que permitissem identificar e simular os reflexos do RTT e das novas regras contábeis nesse cálculo. Ademais, a avaliação dos resultados pretendidos com este artigo demandava a análise de dados protegidos por sigilo fiscal, limitando, consideravelmente, o tamanho da amostra.

Nesse contexto, a amostra compreende empresa sediada no Estado do Ceará, sujeita a apuração do Imposto de Renda com base no lucro real, com projeto de expansão aprovado pela SUDENE e incentivo fiscal para redução de 75% do IRPJ calculado a partir do lucro da exploração.

A pesquisa limitou-se ao período compreendido entre os anos de 2010 a 2014, enquanto vigente as novas regras contábeis e o RTT, uma vez que a empresa não fez opção pelo Regime em 2008 e 2009, sendo o mesmo obrigatório entre 2010 e 2013, tendo ainda optado por se manter no RTT durante o ano de 2014.

Os dados foram obtidos com o *controller* da empresa em estudo, e resultam das informações constantes em documentos contábeis (balancete contábil), fiscais (DIPJ, ECF, FCONT, comprovantes de arrecadação do imposto de renda), gerenciais (planilhas de apuração do incentivo), além de outras (laudo constitutivo com aprovação da SUDENE).

Por se tratarem dados protegidos por sigilo fiscal e por solicitação da empresa, não foi possível divulgar seu nome ou mesmo detalhar suas características.

Os dados foram ainda trabalhados em planilhas, para possibilitar a comparação entre as apurações do lucro da exploração no período, com e sem os ajustes do RTT, bem como as evidências dessas premissas no cálculo final do imposto de renda a pagar da empresa.

¹ 2014 – Para empresas que optaram por permanecer no RTT.

4 ANÁLISE DE RESULTADOS

Para o período analisado, a empresa apresentou dois Laudos Constitutivos do direito à redução de 75% do Imposto de Renda e adicionais não restituíveis, calculado com base no lucro da exploração, ambos vigentes por 10 (dez) anos para modernização do empreendimento na área de atuação da SUDENE. O primeiro, vigorou entre 2003 e 2013, e o segundo a partir de 2014.

Identificou-se que nos anos de 2010, 2011 e 2013, a empresa registrou prejuízo contábil e prejuízo fiscal/base de cálculo negativa da CSLL, não tendo apurado imposto de renda para o período, motivo pelo qual não foi necessário calcular o lucro da exploração.

Para os anos de 2012 e 2014, a empresa registrou lucro fiscal, necessitando da apuração do incentivo para redução dos tributos, cujos resultados são apresentados logo abaixo. Em relação ao incentivo concedido para a empresa, observou-se que no ano de 2012, apenas parte das receitas de produtos vendidos estava incentivada. Já no ano de 2014 a empresa teve seu benefício ampliado por meio da inclusão de outras linhas de produção no rol das atividades incentivadas. No ano de 2012, o percentual dessas receitas beneficiadas sobre as receitas totais foi de 38%. Em 2014, esse percentual passou para 79%.

Nesses anos, os principais ajustes contábeis efetuados pela empresa, decorrentes da adoção das normas estabelecidas pela Lei nº 11.638/2007, foram: ajustes a valor presente sobre receitas de vendas, sobre custos, sobre duplicatas a receber/a pagar, operações financeiras (swap, hedge, derivativos), bem como ajustes decorrentes da contabilização da depreciação de ativos, e podem ser resumidos na forma da Tabela 1:

Tabela 1 – Ajustes do RTT
(Valores em R\$)

	2012	2014
Ajustes do RTT	(46.470.771,80)	(68.998.472,33)
(+) Positivos	31.543.301,63	87.780.907,49
Ajuste a Valor Presente sobre vendas	21.706.286,68	35.599.496,80
Ajuste a Valor Presente sobre duplicatas a Receber/Pagar	9.837.014,95	5.762.002,09
Ajuste a Valor Presente sobre operações Financeiras	-	22.885.278,12
Ajuste a Valor Presente sobre custos	-	23.381.718,77
Despesas de Depreciação	-	152.411,71
(-) Negativos	(78.014.073,43)	(156.779.379,82)
Ajuste a Valor Presente sobre vendas	(10.053.324,17)	(41.077.093,87)
Ajuste a Valor Presente sobre duplicatas a Receber/Pagar	(35.155.083,03)	(6.430.210,02)
Ajuste a Valor Presente sobre operações Financeiras	(30.514.084,60)	(83.112.683,31)
Ajuste a Valor Presente sobre custos	-	(23.381.718,77)
Despesas de Depreciação	(2.291.581,63)	(2.777.673,85)

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa (2016)

No caso em estudo, uma mesma conta contábil resultou em reflexos positivos e negativos a título de ajustes do RTT, porquanto foi necessário evidenciar a movimentação a débito e a crédito do período, quando em outras ocasiões apenas os saldos das contas são utilizados. Ao final de 2012, referidos ajustes reduziram o lucro líquido em aproximados R\$ 46 milhões, enquanto que em 2014 as reduções provocadas pelo RTT foram na ordem de R\$ 68 milhões.

Partindo-se da premissa de que o lucro líquido deve ser ajustado pelo RTT para fins de cálculo do lucro da exploração, segundo o posicionamento da Receita Federal e na forma como se sujeitou a empresa quando do preenchimento da DIPJ, tem-se que em 2012 a base de cálculo do incentivo foi em verdade negativa, ou seja, não produzindo qualquer redução do imposto apurado. Já em 2014, a base foi positiva, na ordem de R\$ 51 milhões (Vide item D da Tabela 2):

Tabela 2 – Cálculo do lucro da exploração com ajustes do RTT (Valores em R\$)

	2012	2014
% Receita Incentivada	38%	79%
A - Lucro Líquido do Período	44.814.498,78	155.443.444,12
B - Ajustes do RTT	(46.470.771,80)	(68.998.472,33)
C - Outros Ajustes previstos na legislação	(14.662.781,72)	(35.325.415,27)
D - Lucro da Exploração (A - B - C)	(16.319.054,74)	51.119.556,52

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa (2016)

Considerando esse cenário, o cálculo do incentivo é mostrado na Tabela 3 abaixo. Como afirmado, em 2012 não houve benefício, uma vez que o lucro da exploração foi negativo; em 2014, o valor do incentivo foi de R\$ 6,8 milhões:

Tabela 3 – Cálculo do incentivo com ajustes do RTT (Valores em R\$)

	2012	2014
E - Lucro da Exploração Atividade Incentivada (D x % Rec. Inc.)		- 40.384.449,65
F - Imposto de Renda sobre o Lucro da Exploração (E x 15%)		- 6.057.667,45
G - Adicional de Imposto de Renda sobre o Lucro da Exploração		- 3.022.628,70
H - Percentual de Redução da atividade	75%	75%
I - Total do Incentivo de redução calculado (F + G) x H		- 6.810.222,11

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa (2016)

Após o cálculo do incentivo, o resultado do Imposto de Renda dos períodos em análise é o seguinte: para 2012 manteve-se o valor devido de R\$ 2,1 milhões, por não haver incentivo a deduzir, enquanto que em 2014 o imposto foi reduzido para quase R\$ 2,8 milhões por conta do benefício. A Tabela 4 apresenta essas conclusões:

Tabela 4 – Cálculo do Imposto de Renda com ajustes do RTT (Valores em R\$)

	2012	2014
J - LUCRO REAL do Período	8.535.666,90	38.501.122,75
K - Imposto devido (J x 15%)	1.280.350,03	5.775.168,41
L - Adicional do Imposto devido ((J - (20.000,00 x nº de meses)) x 10%)	829.566,69	3.826.112,28
M - Incentivo de redução calculado (I)		- 6.810.222,11
N - Imposto a pagar (K + L - M)	2.109.916,72	2.791.058,58

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa (2016)

Nesses dois anos, portanto, a empresa desembolsou R\$ 4,9 milhões a título de Imposto de Renda, por ter considerado os ajustes do RTT no lucro líquido, quando do cálculo do lucro da exploração.

Dando continuidade às análises, os mesmos valores identificados para os anos de 2012 e 2014 foram replicados em novas planilhas, para que fosse possível simular os cálculos acima, agora partindo da premissa segundo a qual o lucro líquido não deveria ser ajustado pelo RTT quando do cálculo do lucro da exploração.

A Tabela 5 expõe o cálculo do lucro da exploração sem que o lucro líquido sofresse os ajustes do RTT. Em ambos os anos a empresa apresentaria bases positivas para o cálculo do incentivo, sendo R\$ 30 milhões para 2012 e R\$ 120 milhões para 2014:

Tabela 5 – Cálculo do lucro da exploração sem ajustes do RTT (Valores em R\$)

	2012	2014
% Receita Incentivada	38%	79%
A - Lucro Líquido do Período	44.814.498,78	155.443.444,12
B - Ajustes do RTT		
C - Outros Ajustes previstos na legislação	(14.662.781,72)	(35.325.415,27)
D - Lucro da Exploração (A - B - C)	30.151.717,06	120.118.028,85

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa (2016)

A Tabela 6 mostra o cálculo do incentivo de redução de 75% do imposto, sem considerar quaisquer dos ajustes do RTT. O valor do incentivo em 2012 foi de R\$ 1,6 milhão e em 2014 foi de quase R\$ 13 milhões:

Tabela 6 – Cálculo do incentivo sem ajustes do RTT (Valores em R\$)

	2012	2014
E - Lucro da Exploração Atividade Incentivada (D x % Rec. Inc.)	11.457.652,48	94.893.242,79
F - Imposto de Renda sobre o Lucro da Exploração (E x 15%)	1.718.647,87	14.233.986,42
G - Adicional de Imposto de Renda sobre o Lucro da Exploração	486.533,01	3.022.628,70
H - Percentual de Redução da atividade	75%	75%
I - Total do Incentivo de redução calculado (F + G) x H	1.653.885,66	12.942.461,34

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa (2016)

Ao final, o resultado no Imposto de Renda a pagar em cada um desses períodos seria o seguinte: em 2012 a empresa deveria desembolsar um pouco menos de meio milhão de reais, enquanto que em 2014, todo o imposto devido seria abatido com o incentivo calculado sobre o lucro da exploração. A Tabela 7 explicita esses efeitos finais:

Tabela 7 – Cálculo do Imposto de Renda sem ajustes do RTT (Valores em R\$)

	2012	2014
J - LUCRO REAL do Período	8.535.666,90	38.501.122,75
K - Imposto devido (J x 15%)	1.280.350,03	5.775.168,41
L - Adicional do Imposto devido ((J - (20.000,00 x nº de meses)) x 10%)	829.566,69	3.826.112,28
M - Incentivo de redução calculado (I)	1.653.885,66	12.942.461,34
N - Imposto a pagar (K + L - M)	456.031,06	(3.341.180,65)

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa (2016)

Em suma, tem-se que a situação da empresa para os dois anos objetos da análise em comento mostra-se mais vantajosa se não forem considerados os ajustes do RTT no lucro líquido, quando do cálculo do lucro da exploração. Por outro lado, mantendo-se esses ajustes, o valor do Imposto de Renda a pagar ao final de 2012 e 2014 é dez vezes maior do que no cenário sem o RTT. A Tabela 8 apresenta o resumo comparativo dessas duas hipóteses:

Tabela 8 –Imposto de Renda com e sem ajustes do RTT no cálculo do lucro da exploração (Valores em R\$)

Imposto de Renda a pagar	
Com ajustes do RTT no lucro da exploração	4.900.975,30
Sem ajustes do RTT no lucro da exploração	456.031,06
Diferença	4.444.944,24

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa (2016)

Poucas são as manifestações jurisprudenciais sobre a matéria. No âmbito administrativo, não foram localizadas discussões no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, ou mesmo nas Delegacias da Receita Federal de Julgamento, o que pode ser explicado pelo fato do Fisco Federal ser impositivo quanto ao entendimento de que o lucro da exploração deve ser ajustado pelo RTT, uma vez que o programa gerador da DIPJ já compreende uma seção específica para a inserção desses ajustes.

No âmbito judicial, o Tribunal Regional Federal da 5ª Região, segunda instância de processos provenientes de parte dos Estados do Nordeste, entre eles o Ceará, apresenta posicionamentos isolados da Primeira e Segunda Turma no sentido de aceitar os ajustes do RTT no cálculo do lucro da exploração. Em acórdão proferido no processo de nº. 0010039- 89.2012.4.05.8300, em que o contribuinte argumentava inexistir neutralidade tributária para o lucro da exploração por inexistir norma expressa que impusesse os ajustes do RTT para o referido instituto, a Desembargadora convocada Niliane Maria Lima entendeu que o tratamento diverso dado apenas quando do cálculo do lucro da exploração, conforme pretendido pelo contribuinte recorrente, importaria em completa dissociação entre este e o lucro real (TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 5ª REGIÃO, 2013).

No mesmo sentido é o julgado do referido Tribunal em processo de nº. 0001893-77.2012.4.05.8100, relatado pelo Desembargador Federal convocado Ivan Lira de Carvalho, que reforçou a legalidade da Instrução Normativa RFB nº. 1.149/2011, ao aprovar o preenchimento da DIPJ considerando os ajustes do RTT no lucro da exploração (TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 5ª REGIÃO, 2016).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo de caso objetivou evidenciar os efeitos do RTT no cálculo do lucro da exploração de uma empresa com sede no Estado do Ceará, sujeita a apuração do Imposto de Renda com base no lucro real, com projeto de expansão aprovado pela SUDENE, que lhe concede redução de 75% do imposto apurado. Após a análise de resultados, verificou-se que a empresa em estudo, para os períodos em que apurou lucro da exploração, teve seu benefício diminuído, e, por consequência, majorado o Imposto de Renda a pagar, por considerar os ajustes do RTT nesse cálculo. Por outro lado, caso tivessem sido observadas as novas regras contábeis na apuração do lucro da exploração, ou seja, sem os ajustes do RTT ao lucro líquido, a situação se mostraria mais benéfica para a empresa.

A adoção desses ajustes no lucro da exploração, contudo, encontra interpretações divergentes, sobretudo porque a lei instituidora do RTT não determinou de forma expressa sua obrigatoriedade para o cálculo do benefício.

A discussão chegou de forma tímida aos tribunais, e os (poucos) precedentes então existentes vêm confirmando o posicionamento manifestado pela Receita Federal de que também o lucro da exploração, assim como o lucro real, deve ser influenciado pelos ajustes do RTT, sejam eles positivos ou negativos.

Conquanto a amostra tenha sido limitada a um estudo de caso único, a questão de pesquisa ultrapassa as fronteiras deste artigo, por atingir quaisquer das pessoas jurídicas que, uma vez tenham calculado lucro da exploração durante a vigência do RTT, possam ter se deparado com situação semelhante de redução do benefício – apesar de não se descartar a possibilidade de existirem situações inversas àquelas demonstradas neste estudo (aumento do lucro da exploração ocasionado pelos ajustes do RTT).

A análise dos casos relatados nas decisões judiciais confirma a existência de outras empresas que têm enfrentado a mesma situação.

Nesses termos, além da contribuição teórica trazida acerca das definições minuciosas dos regimes de apuração do imposto de renda, da diferenciação entre lucro real e lucro da exploração, da evidencição dos ajustes ao lucro líquido advindos das novas regras contábeis e do RTT, o estudo procura contribuir de forma prática com as pessoas jurídicas que tenham observado algum tipo de majoração do imposto de renda – ou que possam despertar para o caso – ocasionada pela obrigatoriedade imposta quanto à consideração dos ajustes do RTT também no cálculo do lucro da exploração, subsidiando-as com fundamentos legais e doutrinários para ingresso de pedidos de restituição de valores porventura recolhidos a maior, seja em âmbito administrativo seja na esfera judicial.

REFERÊNCIAS

BARRETO, A. P. S. L.; SILVA, N. M. As novas regras contábeis para o reconhecimento e a mensuração do ágio e o Regime Tributário de Transição (RTT). *In* MOSQUERA, R. Q.; LOPES, A. B. (coords). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). 3 vol. São Paulo: Dialética, 2012, 414 p.

BARTH, F. L.. **Planejamento tributário: um estudo de caso sobre a melhor forma de tributação entre lucro real, lucro presumido e simples nacional...** 2014. 118 p. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) – Curso de Ciências Contábeis. Universidade de Passo Fundo, Carazinho, RS, 2014. Disponível em: <<http://repositorio.upf.br/xmlui/handle/123456789/569>>. Acesso em: 28 set. 2016.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 15 ago. 2016.

BRASIL. Decreto nº. 3.000, de 26 de março de 1999. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, n. 59, 29 mar. 1999. Seção 1, p. 1.

BRASIL. Decreto-Lei nº. 1.598, de 26 de dezembro de 1977. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 15 ago. 2016.

BRASIL. Instrução Normativa CVM nº. 457, de 13 de julho de 2007. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, n. 135, 16 jul. 2007. Seção 1, p. 60.

BRASIL. Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, n. 249-A, 28 dez. 2007. Seção 1- Edição Extra, p. 2.

BRASIL. Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, n. 100, 28 mai. 2009. Seção 1, p. 3.

BRASIL. Lei nº. 12.973, de 13 de maio de 2014. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, n. 90, 14 mai. 2014. Seção 1, p. 1.

BRASIL. Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 15 ago. 2016.

BRASIL. Lei nº. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 15 ago. 2016.

BRASIL. Lei nº. 8.981, de 20 de janeiro de 1995. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, n. 16, 23 jan. 1995. Seção 1, p. 1.

BRASIL. Lei nº. 9.430, de 27 de dezembro de 1996. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, n. 252, 30 dez. 1996. Seção 1, p. 1.

BRASIL. Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, n. 236, 4 dez. 2008. Seção 1, p. 41.

BRASIL. Medida Provisória nº 627, de 11 de novembro de 2013. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, n. 220, 12 nov. 2013. Seção 1, p. 1.

BRASIL. Medida Provisória nº. 1.858-10, de 26 de outubro de 1999. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, n. 206, 27 out. 1999. Seção 1, p. 3.

BRASIL. Medida Provisória nº. 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, n. 164-E, 27 ago. 2001. Seção 1, p. 26.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. Primeira Turma. Apelação Cível - AC550813/PE (00100398920124058300). Apelante: M Dias Branco S/A Industria e Comércio de Alimento. Apelado: Fazenda Nacional. Relator: Niliane Meira Lima (convocada). Recife, PE, 6 de junho de 2013. Diário da Justiça Eletrônico TRF5 (DJE), 13 de junho de 2013, p. 146.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. Segunda Turma. Apelação Cível - AC549424/CE (00018937720124058100). Apelante: M Dias Branco S/A Industria e Comércio de Alimento. Apelado: Fazenda Nacional. Relator: Ivan Lira de Carvalho (convocado). Recife, PE, 30 de agosto de 2016. Diário da Justiça Eletrônico TRF5 (DJE), 15 de setembro de 2016, p. 75.

CPC - Comitê de Pronunciamentos Contábeis. CPC 00 – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, de 14 de março de 2008.

FERNANDES, E. C. Nascimento, vida e morte do Regime Tributário de Transição - RTT. In MOSQUERA, R. Q.; LOPES, A. B. (coords). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). 3 vol. São Paulo: Dialética, 2012, 414 p.

FORMIGONI, H.; ANTUNES, M. T. P.; PAULO, E. Diferença entre o lucro contábil e lucro tributável: uma análise sobre o gerenciamento de resultados contábeis e gerenciamento tributário nas companhias abertas brasileiras. **Brazilian Business Review** – BBR, Vitória, v. 6, n. 1, p. 44-61, jan./abr. 2009. Disponível em: <http://www.bbronline.com.br/artigos.asp?sessao=ready&cod_artigo=328>. Acesso em: 28 set. 2016.

FREIRE, M. D. de M.; MACHADO, M. R. R.; MACHADO, L. S.; SOUZA, E. S.; OLIVEIRA, J. J.de. Aderência às normas internacionais de contabilidade pelas empresas brasileiras. **Revista de Contabilidade e Organizações**, São Paulo, v. 6, n. 15, p. 3-22, mai./ago. 2012. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rco/article/view/52654>>. Acesso em: 7 set. 2016.

HIROMI, H. **Imposto de Renda das empresas**: interpretação e prática: atualizado até 10-01-2016. 41 ed. São Paulo: IR Publicações, 2016. 930 p.

IUDÍCIBUS, S. de. **Teoria da contabilidade**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2010. 346 p. LIMA, J. P. C.; ANTUNES, M. T. P.; MENDONÇA NETO, O. R. de.; PELEIAS, I. R. Estudos de caso e sua aplicação: proposta de um esquema teórico para pesquisas no campo da contabilidade. **Revista de Contabilidade e Organizações**, São Paulo, v. 6, n. 14, p. 127-144, jan./abr. 2012. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rco/article/view/45403>>. Acesso em: 8 set. 2016.

MACHADO, H. de B. **Curso de direito tributário**. 37 ed. São Paulo: Malheiros, 2016. 560 p.

MARQUES, K. C. M.; CAMACHO, R. R.; ALCANTARA, C. C. V. de. Avaliação do Rigor Metodológico de Estudos de Caso em Contabilidade Gerencial Publicados em Periódicos no Brasil. **Revista Contabilidade e Finanças**, São Paulo, v. 26, n. 67, p. 27-42, jan./fev./mar./abr. 2015. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rcf/article/view/98096>>. Acesso em: 8 set. 2016.

MARTINEZ, A. L.; RONCONI, L. B. Conteúdo informativo do lucro tributável em relação ao lucro contábil no Brasil - Antes e após o Regime de Transição Tributária (RTT). **Revista Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 26, n. 1, p. 35-56, jan./abr. 2015. Disponível em: <<http://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/2220>>. Acesso em: 3 set. 2016.

MELLO, H. R.; SALOTTI, B. M. Efeitos do regime tributário de transição na carga tributária das companhias brasileiras. **Revista de Contabilidade e Organizações**, São Paulo, v. 7, n.19, p. 3-15, set./dez. 2013. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rco/article/view/55517>>. Acesso em: 7 set. 2016.

NEVES, S. da.; VICECONTI, P. E. V.; SILVA JR, F.A. da. **Curso prático de imposto de renda pessoa jurídica e tributos conexos (CSLL, PIS e COFINS)**. 16 d. São Paulo: FISCOsoft Editora, 2015. 649 p.

PORTELLA, A. Título III, Impostos. *In* NASCIMENTO, C. V. do.; PORTELLA, A. (Coord.). **Comentários ao Código Tributário Nacional** (Lei nº. 5.172, de 25.10.1966). 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008. 520 p.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. *In*: BEUREN, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2006, Cap. 3, p. 76-97.

SANTOS, A. R. dos. **Metodologia científica: a construção do conhecimento**. 6 ed. Rio de Janeiro: DP&A, 2006, 167 p.

YOUNG, L. H. B. **Lucro real**. 3 ed. Curitiba: Juruá Editora, 2007. 228 p.

