



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

**AMANDA DE OLIVEIRA RIBEIRO**

**EFEITOS TRIBUTÁRIOS EXTINTOS PELO RTT: ANÁLISE COMPARATIVA EM  
TRANSPORTADORA**

FORTALEZA  
DEZEMBRO/2013

**AMANDA DE OLIVEIRA RIBEIRO**

**EFEITOS TRIBUTÁRIOS EXTINTOS PELO RTT: ANÁLISE COMPARATIVA EM  
TRANSPORTADORA**

Artigo submetido à Coordenação do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Ceará, como requisito para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Antônio Carlos Dias Coelho.

FORTALEZA  
2013

# **EFEITOS TRIBUTÁRIOS EXTINTOS PELO RTT: ANÁLISE COMPARATIVA EM TRANSPORTADORA**

Amanda de Oliveira Ribeiro

Prof. Dr. Antônio Carlos Dias Coelho

## **RESUMO**

Este artigo tem como objetivo discutir os efeitos de alterações em padrões contábeis em termos de impacto tributário; subsidiariamente se esclarece sobre as consequências de manter a contabilidade atrelada às imposições do órgão arrecadador quanto a real informação da situação societária das firmas. Discutirá, também, sobre o Regime Tributário de Transição – RTT, instituído pela Receita Federal do Brasil, para neutralizar os possíveis impactos tributários decorrentes das alterações de contabilização trazidas pelas Leis 11.638/07 e 11.941/09. Para atingir o objetivo proposto, utilizou-se de uma pesquisa qualitativa, fundamentada em documentos e bibliografias, como legislações em vigor, pronunciamentos técnicos e alguns poucos livros e artigos publicados sobre a matéria em discussão. Foi realizada uma análise comparativa em empresa do ramo de transportes nos períodos de 2009 e 2010. O objetivo do trabalho de discutir os efeitos tributários de alterações dos padrões contábeis foi alcançado, chegando à conclusão de que haveria reflexos tributários, caso, não houvesse a implantação do RTT.

Palavras-chave: Impacto tributário. RTT. Lei 11.638/07. Lei 11.941/09

## **1. INTRODUÇÃO**

Com as mudanças ocorridas no âmbito internacional no intuito da harmonização de critérios contábeis, os mercados sentiram a necessidade de que se alterassem padrões contábeis nacionais para modelo unificado; o Brasil vivenciou tal experiência com convergência às normas internacionais, o que resultou na edição das Leis 11.638/07 e 11.941/09. Essa legislação harmoniza o padrão contábil brasileiro aos padrões emitidos pelo IASB, o que, dentre outras vantagens elencadas, facilitaria a atração de investimentos estrangeiros.

Tal convergência causou mudanças consideráveis no processo de contabilização das empresas, de acordo com Souza e Coutinho (2004, p. 14),

Dessa forma, os dados apresentados e obtidos indicam que a empresa pesquisada integra-se ao contexto internacional utilizando as estruturas em IFRS as quais apresentam poucas semelhanças com as normas contábeis brasileiras, o que consequentemente geram diferenças significativas no resultado do período.

Sob essa perspectiva, e considerando que as demonstrações contábeis no Brasil eram tidas como auxílio para apuração dos impostos, principalmente aqueles que incidem sobre o lucro, entende-se que qualquer alteração que mude os critérios contábeis anteriormente utilizados, poderá se refletir nas contas de resultado da empresa, e consequentemente na apuração dos tributos.

Se se esperavam mudanças nos resultados, haveria, forçosamente, impactos tributários, os quais poderiam ser indesejados para a autoridade arrecadadora ou para as

firmas contribuintes. Assim, negociou-se de modo que processo focado apenas na alteração de padrões contábeis não impusesse custos tributários a agentes econômicos ou fiscais ao órgão arrecadador.

Em face de tal realidade, a Receita Federal decidiu instituir o Regime Tributário de Transição (RTT) através da Instrução Normativa RFB nº 949, de 16 de junho de 2009. Esse regime foi implantado com o objetivo de neutralizar possíveis efeitos tributários com as novas formas de contabilização, ou seja, para fins tributários continuaram a ser considerados critérios de apuração de impostos diretos vigentes em 2007.

O RTT, portanto, é forma de apuração dos impostos no qual as alterações que modificarem o critério de reconhecimento contábil das receitas, despesas e custos, mudando o lucro societário, não seriam consideradas para apuração do lucro tributável da empresa, devendo cada firma prover informações societárias pelas demonstrações contábeis e declarações específicas para fornecimento de informações com fins fiscais.

Tal instituto, adicionalmente, conduziu a que as empresas pudessem produzir informações societárias particulares, sem atender a princípios genéricos aplicáveis a todas as firmas. Enfim, separou-se a apuração do imposto da informação contábil, o que se espera leve a incremento de qualidade da informação contábil, garantida às empresas a neutralidade tributária para todas as alterações trazidas pelas Leis 11.638/07 e 11.941/09.

Em 16 de setembro de 2013 foi emitida a Instrução Normativa 1.397 da Receita Federal do Brasil (RFB), que continuou validando o RTT, porém com um aumento no nível das informações transmitidas para a RFB e também instituiu a e-ECF – Escrituração Contábil Fiscal, que detalha a escrituração do RTT e o LALUR (Livro de Apuração do Lucro Real), que a partir do ano-calendário de 2014, as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real deverão apresentar anualmente.

Com base no exposto, a pesquisa procura responder ao seguinte questionamento: Sem a implantação do Regime Tributário de Transição, quais teriam sido os reflexos tributários nos impostos devidos nessa empresa analisada? As alterações implantadas pela convergência aos padrões contábeis brasileiros teriam trazido incremento no imposto devido?

Esse trabalho tem por objetivo discutir os efeitos de alterações em padrões contábeis em termos de impacto tributário em cada exercício sem se deter na análise dos efeitos temporais na apuração dos impostos; subsidiariamente se esclarece sobre as consequências de manter a contabilidade atrelada às imposições do órgão arrecadador quanto a real informação da situação societária das firmas.

Desde a aprovação da Lei n. 6.404, em 15 de dezembro de 1976, são discutidas mudanças nos critérios de avaliação das demonstrações financeiras. As discussões aumentaram com o Projeto de Lei n. 3.741 que resultou na aprovação da Lei n. 11.638 de 28 de dezembro de 2007, e depois, pela Lei n. 11.941 de 27 de maio de 2009. O tema veio despertando grande interesse por parte dos profissionais da área contábil, pois o mercado necessita de profissionais cada vez mais qualificados.

Porém, apesar do importante processo de adequação dos padrões contábeis mundiais, há um importante ponto desse processo que deve ser analisado com calma, que é o reflexo tributário proveniente dessas mudanças na contabilização. Tal fato é de extrema importância, pois pode afetar positivamente ou negativamente na carga tributária auferida pelas empresas.

Existe a necessidade de as empresas analisarem os impactos decorrentes do fim do RTT e certamente não será apenas a eliminação do ajuste no resultado da contabilidade

societária para a contabilidade fiscal, e com certeza, a adoção completa da IFRS será onerosa para as entidades (GILBERTO OLIVEIRA, 2011).

## 2. REFERENCIAL NORMATIVO

### 2.1. Mudanças de contabilização decorrentes da convergência

Com as diferentes normas de contabilidade aplicadas, cada país com sua própria linguagem e entendimento, se buscou unificar tais normas por motivos econômicos concretos: atração de investimentos estrangeiros para que a economia mundial se expandisse, desencadeando maior integração mundial.

A convergência do padrão contábil brasileiro aos critérios internacionais objetivou reduzir elevado custo de publicação, facilitando assim a atração de novos investimentos, pois existia custo elevado para as empresas divulgarem números contábeis atendendo a normas particulares de outros países.

Para Carvalho e Leme (2002, p. 43),

A dificuldade que a Contabilidade tem em definir uma linguagem única de comunicação em nível mundial acaba sendo um empecilho inicial às empresas que, por vezes, sentem-se desestimuladas a recorrer a outros mercados, quando se deparam com as dificuldades em apresentar suas demonstrações financeiras sob outras normas.

Diante desses acontecimentos, foi criado o *International Accounting Standards Board* – IASB. O IASB, por sua vez, começou a publicar pronunciamentos, que transmitiam os padrões internacionais de contabilidade, chamados de *International Financial Reporting Standards* – IFRS, traduzidas como Normas Internacionais de Contabilidade.

Nos Estados Unidos, é utilizado o *United States Generally Accepted Accounting Principles* (USGAAP), que são normas contábeis americanas emitidas pelo *Financial Accounting Standards Board* (FASB), porém o Brasil decidiu adotar os IFRS, por questões políticas e conceituais. Existem diferenças entre os dois padrões, mas o FASB e o IASB procuram minimizar essas divergências de padrões.

Para que essas mudanças na área contábil brasileira fossem implantadas foram promulgadas as Leis nº 11.638/07 e nº 11.941/09, que trouxeram alterações à Lei nº 6.404/76, para que a contabilidade brasileira fosse ajustada aos padrões internacionais de contabilidade, os IFRS.

Tal convergência implicou em sensíveis alterações que poderiam se caracterizar como mudanças que tenderiam a provocar efeitos tributários.

A Redução ao Valor Recuperável de Ativos, conhecido como *Impairment Test*, foi utilizado para que ativos não permanecessem com valor contábil líquido superior ao seu valor recuperável, de modo que a contabilidade retrate a real capacidade de retorno econômico do bem.

Caso o valor recuperável seja maior do que o valor contábil, não há necessidade de ajustes, pois não se permite reavaliação de bens. Porém, se o valor recuperável for menor que

o valor contábil é preciso fazer reconhecer a perda por desvalorização, em conta de Resultado. Se em exercícios futuros, o bem tenha se valorizado, a empresa poderá reverter esse valor, conforme CPC 01.

A depreciação do Ativo Imobilizado também foi alterada através da Lei nº 11.638/07 que alterou a redação do parágrafo 3º, do artigo 183, da Lei nº 6.404/76:

Art. 183 [...] § 3º A companhia deverá efetuar, periodicamente, análise sobre a recuperação dos valores registrados no imobilizado e no intangível, a fim de que sejam:

II – revisados e ajustados os critérios utilizados para determinação da vida útil econômica estimada e para cálculo da depreciação, exaustão e amortização. (BRASIL, 2013)

A depreciação dos bens do ativo imobilizado que anteriormente era contabilizada de acordo com tabela da Receita Federal com taxas já fixadas, passou a ser contabilizada de acordo com a vida útil econômica do bem, podendo alterar o valor apropriado como despesa.

Arrendamento mercantil (*leasing*) também sofreu alterações na sua contabilização. Tais operações implicam em que o proprietário de determinado bem cede a terceiros o uso desse bem por tempo determinado, recebendo por isso contraprestação (aluguel) e é classificado de duas formas: financeiro e operacional.

De acordo com o CPC 06 (2008, p.7):

Um arrendamento mercantil é classificado como financeiro se ele transferir substancialmente todos os riscos e benefícios inerentes à propriedade. Um arrendamento mercantil é classificado como operacional se ele não transferir substancialmente todos os riscos e benefícios inerentes à propriedade.

De acordo com Iudícibus, Martins e Gelbcke (2007, p.199), os bens adquiridos na forma de arrendamento mercantil financeiro,

[...] devem ser contabilizados no Imobilizado pelo valor de mercado do bem na data da assinatura do contrato de arrendamento [...]. O valor total da dívida assumida pela arrendatária, incluindo o valor residual, deve ser reconhecido como Exigibilidade (de curto e/ou longo prazo, conforme o prazo de financiamento), e a diferença entre o valor creditado em Exigibilidades e o valor debitado em Imobilizado, por referir-se aos encargos financeiros assumidos pela arrendatária, deve ser debitada em Encargos Financeiros a Transcorrer (conta redutora de Exigibilidades, de curto e/ou longo prazo, conforme o prazo de financiamento), que será apropriada ao resultado, como Despesa Financeira, conforme o decurso do tempo [...]. Os bens arrendados classificados no Imobilizado devem ser depreciados segundo as características dos mesmos e de forma consistente com a depreciação de outros ativos semelhantes [...].

De acordo com o texto exposto acima, a contabilização do *leasing* financeiro passa a funcionar da seguinte forma, o arrendamento é registrado no Ativo Imobilizado, pelo seu valor original, e passa a ser depreciado de acordo com sua vida útil, em contrapartida é feito o registro no Passivo, da dívida, e está é atualizada com base em taxas de juros expressas no contrato, gerando assim despesas financeiras. E as prestações serão liquidações desse passivo.

Para o arrendamento mercantil operacional, Iudícibus, Martins e Gelbcke (2007, p. 201), afirmam que:

[...] os bens recebidos em decorrência desse contrato não devem ser contabilizados como imobilizado por não se tratar de uma compra financiada, mas deverá ser reconhecido o registro periódico em despesa do período contra Exigibilidades (ou Disponibilidades), por tratar-se de uma espécie de aluguel [...].

Com essas novas mudanças de reconhecimento do *leasing*, a apuração do PIS, da COFINS, do IRPJ e da CSLL podem ser alterados significativamente para empresas optantes do regime não cumulativo e do regime do Lucro Real.

Anteriormente, as contraprestações do *leasing*, financeiro ou operacional, eram contabilizadas como despesa. Então essas despesas eram consideradas na base de cálculo para os créditos do PIS, da COFINS, do IRPJ e da CSLL.

Portanto, com as novas regras contábeis, o *leasing* financeiro passa a ser registrado no Imobilizado e passa a ser objeto de depreciação; logo, a empresa poderá aproveitar como crédito na base de cálculo do PIS, da COFINS, do IRPJ e da CSLL, somente os encargos de depreciação e a despesa financeira.

As empresas que apuram PIS e COFINS com base em regime não cumulativo sofreriam choques em seus tributos, caso não houvesse o RTT. Já as empresas que apuram PIS e COFINS com base no regime cumulativo não sofreriam tais impactos, já que essas empresas não se creditariam de tais despesas. Da mesma forma acontece com as empresas optantes pelo Lucro Real na apuração do IRPJ e da CSLL, elas sofreriam impactos, caso não houvesse o RTT; em contrapartida, as empresas optantes pelo Lucro Presumido na apuração do IRPJ e da CSLL não sofreriam qualquer alteração, já que não se deduzem despesas de *leasing* para o cálculo do imposto.

Como o prazo de vida útil do bem para fins de depreciação, geralmente, é maior que o prazo do arrendamento, as empresas teriam redução no valor a deduzir mensalmente na apuração não cumulativa e no Lucro Real, o que aumentaria o valor a recolher no mês a título de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

## 2.2. Regime Tributário de Transição

O Regime Tributário de Transição – RTT foi criado através da Lei 11.941/09 com o intuito de neutralizar os impactos tributários advindos das Leis 11.638/07 e 11.941/09.

Art. 15. Fica instituído o Regime Tributário de Transição – RTT [...].

§ 1º O RTT vigorará até a entrada em vigor de lei que discipline os efeitos tributários dos novos métodos e critérios contábeis, buscando a neutralidade tributária.

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

I – a opção aplicar-se-á ao biênio 2008-2009, vedada a aplicação do regime em um único ano-calendário;

II – a opção a que se refere o inciso I deste parágrafo deverá ser manifestada, de forma irrevogável, na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica 2009; [...]

§ 3º Observado o prazo estabelecido no § 1º deste artigo, o RTT será obrigatório a partir do ano-calendário de 2010, inclusive para a apuração do imposto sobre a renda com base no lucro presumido ou arbitrado, da

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS. (BRASIL, 2013)

Esse regime foi instituído de forma transitória até que seja editada uma norma orientando os reflexos tributários dos novos métodos e critérios contábeis.

O RTT funciona da seguinte maneira, na forma descrita no estatuto legal:

Art. 3º A pessoa jurídica sujeita ao RTT, para reverter o efeito da utilização de métodos e critérios contábeis diferentes daqueles previstos na legislação tributária, baseada nos critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, nos termos do art. 2º, deverá:

I - utilizar os métodos e critérios da legislação societária para apurar, em sua escrituração contábil, o resultado do período antes do Imposto sobre a Renda, deduzido das participações;

II - utilizar os métodos e critérios contábeis aplicáveis à legislação tributária, a que se refere o art. 2º, para apurar o resultado do período, para fins fiscais;

III - determinar a diferença entre os valores apurados nos incisos I e II; e

IV - ajustar, exclusivamente no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), o resultado do período, apurado nos termos do inciso I, pela diferença apurada no inciso III.

§ 1º Para a realização do ajuste específico, de que trata o inciso IV do caput, deverá ser mantido o controle definido nos arts. 7º a 9º.

§ 2º O ajuste específico no LALUR, referido no inciso IV, não dispensa a realização dos demais ajustes de adição e exclusão, prescritos ou autorizados pela legislação tributária em vigor, para apuração da base de cálculo do imposto.

§ 3º Os demais ajustes a que se refere o § 2º devem ser realizados com base nos valores mantidos nos registros do controle previsto nos arts. 7º a 9º. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2013)

O RTT não é forma de redução de obrigações na apuração de impostos, mas alternativa encontrada para que não haja diferenças fiscais decorrentes das mudanças contábeis.

Em 2009 quando o RTT foi instituído, as empresas tributadas pelo Lucro Presumido ou pelo Lucro Real podiam escolher em optar pelo RTT nos exercícios 2008-2009, porém a partir de 2010, todas as empresas que estivessem enquadradas nestas formas de tributação passaram a ser obrigadas a utilizar as normas do RTT, pois foi a partir desse ano que a Comissão de Valores Mobiliários, o Banco Central e outras entidades determinaram a convergência completa das normas internacionais de contabilidade.

Deve-se lembrar de que apesar de o RTT referir-se à opção quanto ao IRPJ, caso a empresa optasse pelo regime transitório, a apuração dos demais impostos passariam a ter o mesmo tratamento, como a apuração da Contribuição sobre o Lucro Líquido (CSLL), do Programa de Interação Social (PIS) / Programa de Formação do Patrimônio do Servidor (Pasep) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

No que se refere à exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL quanto às subvenções, doações e prêmios na emissão de debêntures, a mesma estará condicionada à



manutenção da parcela do lucro decorrentes desses movimentos em conta de reserva de lucros específica. No caso de tratamento diverso posterior, tais itens deverão ser adicionados nas respectivas bases de cálculos dos impostos.

Adicionalmente, a medida provisória trouxe às empresas optantes pelo RTT o benefício fiscal de excluir da base de cálculo do PIS/PASEP e COFINS o valor das subvenções e doações feitas pelo Poder Público, além de valores referentes a prêmio na emissão de debêntures.

Portanto, pode-se dizer que a neutralidade tributária desejada pela MP 449 de 03 de dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941 de 2009, possui o objetivo de postergar os efeitos das mudanças contábeis trazidas pela Lei nº 11.638/2007 às pessoas jurídicas que optarem pelo RTT.

Para operar o RTT, utiliza-se o FCONT, que, é um livro criado pela IN RFB nº 949/09 para escrituração das contas patrimoniais e de resultado considerando métodos e critérios contábeis vigentes em 31.12.2007, destinado obrigatória e exclusivamente às pessoas jurídicas sujeitas cumulativamente ao Lucro Real e ao RTT.

Através do FCONT se fazem os ajustes necessários para a obtenção do Lucro Real e o IRPJ devido. Todas as contas patrimoniais também são escrituradas em razão da obrigatoriedade pelo Fisco de receber informações por meios eletrônicos.

A utilização do FCONT é necessária à realização dos ajustes efetuados no Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR, não podendo ser substituído por qualquer outro controle ou memória de cálculo.

Os dados a serem apresentados por intermédio do FCONT consistem em lançamentos referentes aos fatos contábeis que sofrem tratamento tributário diferenciado, são eles:

- Lançamentos realizados na escrituração contábil para fins societários, que devem ser expurgados; e
- Lançamentos considerando os métodos e critérios contábeis aplicáveis para fins tributários, que devem ser inseridos.

### **3. METODOLOGIA**

Para compreender os possíveis efeitos tributários neutralizados pelo RTT, definiu-se uma pesquisa documental, juntamente com uma análise comparativa. Para isso, analisa-se uma empresa no ramo de transportes nos períodos de 2009 e 2010.

Quanto ao método a pesquisa valeu-se do método indutivo. Que se refere a partir de situação específica para tentar explicar e entender o comportamento geral do fenômeno.

O delineamento da pesquisa no que se refere aos objetivos consiste em estudo do tipo exploratório, que de acordo com Gil (2002, p.41), assim se define:

estas pesquisas têm como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a constituir hipóteses. Pode-se dizer que estas pesquisas têm como objetivo principal o aprimoramento de ideias ou a descoberta de intuições. Seu planejamento é, portanto, bastante flexível, de modo que possibilite a consideração dos mais variados aspectos relativos ao fato estudado.

Quanto aos procedimentos técnicos, o desenvolvimento do estudo realizou-se por meio de pesquisa documental e bibliográfica. A pesquisa bibliográfica foi realizada com base nas principais fontes de pesquisa que são: normativos, legislação, artigos científicos, publicações e web sites especializados sobre o tema: como diz Gil (2002, p.44), “a pesquisa bibliográfica é desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos”.

A pesquisa documental segundo Gil (2002, p. 45),

... assemelha-se muito à pesquisa bibliográfica. A diferença essencial entre ambas está na natureza das fontes: Enquanto a pesquisa bibliográfica se utiliza fundamentalmente das contribuições dos diversos autores sobre determinado assunto, a pesquisa documental vale-se de materiais que não recebem ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetos da pesquisa.

Quanto à abordagem do problema a pesquisa caracteriza-se como sendo qualitativa, uma vez que “envolve a coleta de dados utilizando técnicas que não pretendem medir nem associar as medições a números” (COLLADO *et al.*, 2006, p.10). De acordo com Richardson (1989, p. 39),

os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação entre as variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por outros grupos sociais.

Em relação à estratégia de pesquisa utiliza-se uma análise comparativa, que Schneider e Schmitt (1998, p.49-87) explica como sendo:

...lançando mão de um tipo de raciocínio comparativo que podemos descobrir regularidades, perceber deslocamentos e transformações, construir modelos e tipologias, identificando continuidades e discontinuidades, semelhanças e diferenças, e explicitando as determinações mais gerais que regem os fenômenos sociais.

A análise comparativa foi feita em empresa do ramo de transportes nos períodos de 2009 e 2010. Foram analisadas as demonstrações contábeis de resultados (DRE), observando-se o reconhecimento das receitas e a apropriação de despesas; em seguida segregaram-se as receitas e despesas cujo reconhecimento foi alterado pelo novo padrão contábil.

Avaliando-se em seguida se a mudança teria trazido impacto na apuração dos tributos. Para tanto, foi realizada simulação com as rubricas de despesas dedutíveis e de receitas tributáveis, as quais foram incluídas e excluídas da base de cálculo para a apuração dos impostos.

#### **4. ANÁLISE DE RESULTADOS**

Analisando os números da empresa transportadora objeto da pesquisa, percebeu-se que a possibilidade de impactos tributários estaria associada apenas às seguintes mudanças contábeis impostas pela adoção do novo padrão contábil brasileiro:

- Mudanças na forma de reconhecimento de operações de *leasing* financeiro, conforme CPC 06:

- Gerando despesas de juros;
- Eliminando despesas de aluguel;
- Criando despesas de depreciação (devido ao registro no Imobilizado de bens adquiridos por meio do *leasing* financeiro); e
- Alterando o grupo do Passivo da empresa, pelo registro da obrigação com as arrendadoras; e
- Mudanças no reconhecimento do montante da despesa de depreciação, tendo em vista que passou a registrar o desgaste dos bens antes adquiridos por compra direta pela taxa efetiva decorrente da vida útil dos bens e não mais segundo taxas recomendadas pela Receita Federal.

Já apuradas após alterações na contabilidade societária ocorridas com o novo padrão contábil, apresenta-se, a DRE da empresa destacando, em negrito, as contas que poderiam ter sofrido alterações tributárias, em cada um, dos exercícios pesquisados:

Tabela 1 – Demonstração do Resultado do Exercício

Itens Selecionados	2009	2010
Resultado Operacional Bruto	1.564.075	2.196.740
(-) Despesas Operacionais	(354.734)	(428.675)
Salários e Encargos	(79.749)	(95.976)
Administrativas	(24.985)	(62.699)
<b>Depreciação</b>	<b>(250.000)</b>	<b>(270.000)</b>
(-) Despesas Financeiras Líquidas	(165.440)	(192.866)
<b>Leasing – encargos financeiros</b>	<b>(41.660)</b>	<b>(54.134)</b>
Outras despesas financeiras	(123.780)	(138.732)
(-) Despesas Tributárias	(252.451)	(311.340)
<b>PIS</b>	<b>(45.032)</b>	<b>(55.536)</b>
<b>COFINS</b>	<b>(207.419)</b>	<b>(255.804)</b>
= Resultado Operacional antes de IR e CSLL	969.513	1.519.887
(-) <b>Provisão de IR</b>	<b>(189.305)</b>	<b>(342.908)</b>
(-) <b>Provisão de CSLL</b>	<b>(70.450)</b>	<b>(121.181)</b>
= Resultado Líquido do Exercício	709.758	1.055.798

Fonte: Dados da pesquisa (2013)

Para a apuração da Provisão do CSLL utilizou-se o demonstrativo apresentado na Tabela 2.

Tabela 2 – Apuração do CSLL – com RTT

Itens selecionados	2009	2010
Lucro Antes da Contribuição Social e do Imposto de Renda	969.513	1.519.887
(+) Adição	250.000	270.000
Depreciação (pelo valor total da despesa)	250.000	270.000

(-) Exclusões	(436.740)	(443.435)
Despesa do <i>leasing</i> (pelo valor total do aluguel)	(436.740)	(443.435)
= Base de cálculo	782.773	1.346.452
CSLL – 9%	70.450	121.181
<b>CSLL a recolher</b>	<b>70.450</b>	<b>121.181</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2013)

A adição à base de cálculo do CSLL caracteriza-se pela despesa de depreciação apurada, que não existia pelos critérios contábeis anteriores à adoção do IFRS, pois tal despesa estava embutida na despesa total de aluguel (*leasing*).

Destaque-se que todos os veículos da empresa foram adquiridos na modalidade de *leasing* financeiro e são depreciados à taxa de 50% ao ano, conforme permite a lei, por percentual julgado representativo do desgaste real dos bens pelos gestores e foram incluídos na demonstração societária do resultado; contudo, o permitido pelo Fisco, que tem suas taxas pré-definidas, seria taxa de depreciação de 25%.

A exclusão à base de cálculo do CSLL caracteriza-se pela despesa completa do *leasing*, que antes da adoção dos novos critérios contábeis, era considerada como dedução da base de cálculo da CSLL.

Já a apuração da Provisão para o IRPJ, no montante divulgado na DRE se deu pela utilização efetiva do FCONT, resultando nos números expressos na Tabela 3:

Tabela 3 – Apuração do IRPJ – com RTT

Itens selecionados	2009	2010
Lucro Antes do Imposto de Renda	899.063	1.398.706
(+) Adições	320.450	391.181
Provisão de CSLL	70.450	121.181
Depreciação	250.000	270.000
(-) Exclusões	(436.740)	(443.435)
Despesa do <i>leasing</i>	(436.740)	(443.435)
= Base de cálculo	782.773	1.346.452
IRPJ - 15%	117.416	201.968
Adicional IRPJ – limite anual	54.277	110.645
<b>IRPJ a recolher</b>	<b>171.693</b>	<b>312.613</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2013)

Em comparação com a Tabela 2, houve apenas a adição da própria Provisão de CSLL, ali apurada, que é considerada para compor a base de cálculo do IRPJ.

Já a exclusão à base de cálculo do IRPJ compõe-se pelos mesmos fatos utilizados para determinação da base de cálculo da Provisão de CSLL, que é a despesa total de *leasing*.

Simulando a apuração da Provisão de CSLL, no caso não tivesse sido editado o RTT, teríamos os seguintes números, na forma da Tabela 4:

Tabela 4 – Apuração do CSLL – sem RTT

Itens selecionados	2009	2010
Lucro Antes da Contribuição Social e do Imposto de Renda	969.513	1.519.887
(+) Adição	125.000	135.000
Depreciação (com base nas normas da SRF)	125.000	135.000
= Base de cálculo	1.094.513	1.654.887
CSLL – 9%	98.506	148.940
<b>CSLL a recolher</b>	<b>98.506</b>	<b>148.940</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2013)

Na situação exposta, só teríamos a adição à base de cálculo do CSLL, a parcela da depreciação contida nas alíquotas determinadas pela SRF, pelo fato de que nessa situação, se teria a possibilidade de dedução da depreciação, apenas pelo montante permitido pela RFB.

Em seguida, simulando a apuração da Provisão para o IRPJ, se apresentam os resultados na forma do FCONT, conforme a Tabela 5, nos quais se admite que o RTT não tivesse sido instituído:

Tabela 5 – Apuração do IRPJ – sem RTT

Itens selecionados	2009	2010
Lucro Antes do Imposto de Renda	899.063	1.398.706
(+) Adições	223.506	283.940
Provisão de CSLL	98.506	148.940
Depreciação (25%)	125.000	135.000
= Base de cálculo	1.122.569	1.682.646
IRPJ - 15%	168.385	252.397
Adicional IRPJ – limite anual	88.257	144.265
<b>IRPJ a recolher</b>	<b>256.642</b>	<b>396.662</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2013)

Em comparação com a Tabela 4, nesse caso, só teríamos a adição na base de cálculo do IRPJ da Provisão de CSLL.

Em relação à Tabela 3, não se teve a exclusão da despesa de *leasing* (pelo aluguel), pois a mesma não estava prevista na legislação da época, não se podendo deduzi-la da base de cálculo de CSLL e IRPJ.

Pode-se observar, da Tabela 5 em comparação com a Tabela 3, que teria havido aumento do Lucro Real dada a menor adição menor correspondente à despesa de depreciação, tendo em compensação a exclusão da base de cálculo da despesa total de *leasing*.

As alterações até aqui demonstradas também afetaram o cálculo do PIS e COFINS, conforme já tratado no capítulo de revisão normativa; a apuração comparativa de tais despesas tributárias são demonstradas na Tabela 6.

Tabela 6 – Apuração do PIS e COFINS

	2009	2010

	Com RTT	Sem RTT	Com RTT	Sem RTT
Faturamento	4.101.293	4.101.293	4.589.117	4.589.117
(-) Insumos	(634.021)	(634.021)	(447.779)	(447.779)
(-) Energia Elétrica	(9.671)	(9.671)	(7.924)	(7.924)
<b>(-) Despesa de Aluguel (Leasing)</b>	<b>(478.400)</b>		<b>(497.569)</b>	
<b>(-) Depreciação</b>	<b>(250.000)</b>	<b>(125.000)</b>	<b>(270.000)</b>	<b>(135.000)</b>
= Base de cálculo PIS/COFINS	2.729.201	3.332.601	3.365.845	3.998.414
= PIS – 1,65%	<b>45.032</b>	<b>54.988</b>	<b>55.536</b>	<b>65.974</b>
= COFINS – 7,6%	<b>207.419</b>	<b>253.278</b>	<b>255.804</b>	<b>303.879</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2013)

Observando-se a Tabela 6, nota-se que houve aumento na base de cálculo, devido à diferença dos critérios para a apuração do lucro societário (pelo IFRS) e da apuração de impostos diretos (pelo RTT, que mantém as regras anteriores à convergência); os fundamentos são os mesmos já comentados nas apurações anteriores.

Resumindo as apurações de forma efetiva e de forma simulada, apresenta-se, na Tabela 7, comparativo do impacto tributário que teria ocorrido para as firmas sem a instituição do RTT:

Tabela 7 – Comparação do Impacto Tributário

Itens Selecionados	2009	2010
Total efetivo de impostos (RTT)	<b>494.594</b>	<b>745.134</b>
• IRPJ	171.693	312.613
• CSLL	70.450	121.181
• PIS	45.032	55.536
• COFINS	207.419	255.804
Total simulado de impostos	<b>663.414</b>	<b>915.455</b>
• IRPJ	256.642	396.662
• CSLL	98.506	148.940
• PIS	54.988	65.974
• COFINS	253.278	303.879

Fonte: Dados da pesquisa (2013)

Teria havido aumento da carga tributária, no setor analisado, se o RTT não tivesse sido instituído, ou seja, a implantação do RTT foi necessária para que não houvesse reflexos tributários para as empresas com a adoção do novo padrão contábil.

De acordo com as simulações realizadas observou-se incremento de 34% em 2009 e de 23% em 2010 da carga tributária da empresa analisada.

O menor impacto tributário relativo em 2010 decorre do incremento do faturamento da empresa, diluindo os efeitos fixos das adições e exclusões realizadas para os ajustes; as despesas originárias dos ajustes não tiveram oscilação significativa no período.

O efeito dos impactos simulados no Lucro Líquido, por seu turno, teriam sido de redução em torno de 21% em 2009 e de 13% em 2010. Registre-se tal situação implicou em oportunidade de incremento da arrecadação fiscal no âmbito federal.

## 5. CONCLUSÃO

As Leis 11.638/07 e 11.941/09 de fato, trouxeram várias mudanças à contabilidade brasileira, no entanto, cabe ressaltar que a referida matéria legislativa não nivela a contabilidade brasileira com as normas internacionais, ela apenas ajusta disposições que impediam a adoção dessas normas, ao passo que introduz novas disposições já alinhadas com a realidade contábil internacional. (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE, 2008).

As leis promulgadas não tiveram o intuito de trazer oneração tributária para as empresas, mas apenas harmonizar normas brasileiras com normas internacionais de contabilidade, razão pela qual se instituiu o RTT.

O objetivo do estudo foi fazer exercício de quantificação dos efeitos tributários passíveis de vir ocorrer utilizando simulação em empresa do setor de transporte terrestre, apenas considerando o impacto econômico em cada exercício, assumindo custo de capital mulo.

O Regime Tributário de Transição – RTT foi instituído com o objetivo de neutralizar os possíveis reflexos tributários, proporcionando aos empresários uma segurança de que a implantação dos novos critérios contábeis não trariam prejuízos. O RTT, não diminui tributos e nem se enquadra como uma nova contabilidade tributária, apenas não traz impactos tributários para as empresas.

Conforme demonstrado pela pesquisa, as mudanças das normas contábeis impactariam a carga tributária das empresas e poderiam ter contribuído para aumentar tributos incidentes sobre faturamento e lucro, conforme o caso.

Em princípio, os ajustes relativos ao RTT poderiam se anular ao longo do tempo, já que as despesas e receitas não se alteram do ponto de vista econômico. Assim, mesmo se anulando no decorrer do tempo, já que ocorre, economicamente, postergação da incidência do imposto restaria o efeito financeiro relativo a diferimentos, cuja apropriação dependeria de fatos subsequentes, não tratados no estudo.

Sugere-se para pesquisas futuras ampliar o conceito incluindo efeitos financeiros de diferimentos e compensações supervenientes.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. Lei nº 11.638 de 28 de dezembro de 2007. Diário Oficial [da] República Federal do Brasil, Brasília, DF, 28 dez. 2007. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 10 abr. 2013.

BRASIL. Lei nº 11.941 de 27 de maio de 2009. Diário Oficial [da] República Federal do Brasil, Brasília, DF, 28 mai. 2009. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 10 abr. 2013.

BRASIL. Instrução Normativa RFB nº 949, de 16 de junho de 2009. Receita Federal. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2009/in9492009.htm>>. Acesso em: 26 nov. 2013.

CHARNESKI, Heron. **Uma lei clara: A lei nº 11.638/2007 e a estabilização, na contabilidade, de conflitos tributários e societários**. Disponível em: <[http://www.charneski.com.br/site/arquivos/tutorial\\_1274226294.pdf](http://www.charneski.com.br/site/arquivos/tutorial_1274226294.pdf)>. Acesso em: 07 abr. 2013.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico CPC 06: operações de arrendamento mercantil**. Brasília, 2008. Disponível em: <[http://www.cpc.org.br/pdf/CPC\\_06.pdf](http://www.cpc.org.br/pdf/CPC_06.pdf)>. Acesso em: 11 set. 2013.

FARIAS, Lediane Fernandes de. **O Reflexo das alterações da Lei nº 6.404/76 nos índices econômico-financeiros das empresas. 2010**. Disponível em: <<http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/25732/000751622.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 07 abr. 2013.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável às demais sociedades**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MARTINS, Eliseu. SANTOS, Ariovaldo dos. **Alguns pontos da Lei 11.638 e a internacionalização da contabilidade brasileira**. IBEF News. São Paulo, 2008. Disponível em <[http://www.cesa.org.br/arquivos/artigo\\_plinio\\_marafon\\_24mar08.pdf](http://www.cesa.org.br/arquivos/artigo_plinio_marafon_24mar08.pdf)>. Acesso em: 11 set. 2013

MORAES, Karoline Brotto de. **Efeitos tributários da Lei 11.638/2007 e o Regime Tributário de Transição – RTT**. 2010. Disponível em: <<http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/25730/000751601.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 18 set. 2013.

PINTO, Leonardo José Seixas. **Procedimentos a serem observados na contabilidade tributária face às recentes mudanças trazidas pela contabilidade societária**. 2011. Disponível em: <[http://www.uniabeu.edu.br/publica/index.php/RU/article/view/155/pdf\\_84](http://www.uniabeu.edu.br/publica/index.php/RU/article/view/155/pdf_84)>. Acesso em: 26 mar. 2013.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. São Paulo: Atlas, 1985.

SANTOS, Edilene Santana. **Análise dos Impactos dos CPCs da primeira fase de transição IFRS no Brasil: Um exame dos ajustes aos resultados nas DFPS**. 2012. Disponível em: <<http://www.usp.br/rcfearp/index.php/rco/article/view/504/237>>. Acesso em: 08 abr. 2013.

SCHNEIDER, Sergio. SCHIMITT, Cláudia Job. **O uso do método comparativo nas Ciências Sociais**. Cadernos de Sociologia, Porto Alegre, v. 9, p. 49-87, 1998. Disponível em: <<http://www.ufrgs.br/pgdr/arquivos/373.pdf>>. Acesso em: 05 nov. 2013.

SILVA, Daniela Figueredo da. **Efeitos tributários da convergência das normas contábeis brasileiras às normas internacionais: uma abordagem geral**. 2012. Disponível em: <<http://repositorio.unesc.net/handle/1/893>>. Acesso em: 10 set. 2013.



SOUZA, Alan Aparecido Siqueira. FILHO, Fernando Batista Coutinho. **Harmonização internacional: Um estudo sobre as dificuldades de convergência das normas contábeis brasileiras em relação às normas internacionais de contabilidade (IFRS)**. 2004.

Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos72007/526.pdf>>. Acesso em: 08 out. 2013

SOUZA, Amanda Preti de Souza. RIOS, Ricardo Pereira. **Convergência das Normas Contábeis Brasileiras às Normas Internacionais: Um Estudo de Caso na Organização Fisco Contábil Caper Ltda em São Roque – SP**. 2011. Disponível em:

<<http://www.ieducare.com.br/blog/professores/wp-content/uploads/2012/09/Converg%C3%Aancia-das-Normas-Revista-Gest%C3%A3o-e-Neg%C3%B3cios.pdf>>. Acesso em: 07 abr. 2013.

SOUZA, André de A. **O Regime Tributário de Transição – RTT**. IBEF News. São Paulo, p. 40-41, jun 2009. Disponível em: <<http://www.ibef.com.br/artigos/artigos.asp?ID=133>>. Acesso em: 26 nov. 2013.