

A IMPORTÂNCIA DA OPÇÃO PELO RTT PARA AS EMPRESAS QUE DECLARAM COM BASE NO LUCRO PRESUMIDO

Francisco Coutinho Chaves¹

SUMÁRIO: 1. Introdução. 2. Dos critérios de reconhecimento das receitas. 3. Da instituição do RTT para as empresas que declaram com base no lucro presumido. 4. Das mudanças no regime de reconhecimento das receitas. 5. Da opção pelo RTT. 6. Conseqüências para as empresas que não fizeram a opção pelo RTT e reconheceram suas receitas pelo recebimento. 7. Da conclusão. 8. Bibliografia.

1. INTRODUÇÃO

As empresas que declaram com base no lucro presumido e fizeram a opção pelo Regime de Tributação de Transição – RTT podem excluir da base de cálculo dos tributos, IR, CSLL, PIS e COFINS, as receitas cuja tributação poderia ser diferida de acordo com a legislação tributária vigente até 31 de dezembro de 2007, no entanto, surgem muitas dúvidas com relação aqueles contribuintes que não fizeram opção.

Ocorre que o RTT foi instituído para eliminar os efeitos na mudança dos procedimentos contábeis, entre estas alterações está relacionado os critérios de reconhecimento das receitas, custos e despesas.

Com efeito, segundo a legislação tributária, as empresas optantes pelo lucro presumido podem ser dispensadas da contabilidade e ficarem sujeitas a apresentar ao fisco somente o livro caixa.

Indaga-se, a empresa em função da opção pelo regime de tributação estaria dispensada de apresentar a contabilidade e como as mudanças tratam de modo particular das demonstrações, então se esta faz a opção pelo caixa

¹ Bacharel em Ciências Contábeis, Pós-Graduado em Direito e Processo Tributário e Advogado Tributarista em Fortaleza – CE.

não estaria obrigada a fazer a opção pelo RTT, para eliminar os efeitos nas mudanças de procedimentos no reconhecimento das receitas.

Cabe salientar que de acordo a legislação comercial e civil todas as pessoas jurídicas são obrigadas a ter contabilidade, mas o assunto a ser tratado neste trabalho está relacionado com a legislação fiscal e tributária.

A opção pelo diferimento da tributação de algumas receitas, tanto para as empresas que declaram com base no lucro real ou presumido, é autorizada pela legislação fiscal, sendo que esta foi alterada, pois a IN/RFB 949 em seu artigo 10 é muito clara quando determina que a exclusão das receitas que tem tratamento tributário diferente está condicionada a opção pelo RTT.

A Lei nº. 11.941/09 determinou que para o ano de 2008 e 2009, a opção pelo RTT também se aplicaria as empresas optantes pelo regime de tributação pelo lucro presumido, assim equiparando as mesmas ao lucro real.

A questão é às empresas que declaram com base no lucro presumido e não fizeram a opção RTT poderão continuar reconhecendo as receitas pelo regime de caixa. O que será demonstrado neste trabalho com muita clareza.

2. DOS CRITÉRIOS DE RECONHECIMENTO DAS RECEITAS

As empresas optantes pelo lucro presumido podem reconhecer suas receitas pelo regime de caixa, sendo que devem observar alguns critérios estabelecidos para gozarem deste direito.

Ocorre que os critérios que devem ser observados são assaz trabalhosos e assim perigosos, desta forma a maioria das empresas optantes pelo lucro presumido não adotam o regime de caixa para reconhecimento das receitas.

Com efeito, as empresas que tem como atividade a compra e venda de unidades imobiliárias podem opcionalmente reconhecerem as suas receitas pelo regime de caixa independente de serem optantes pelo lucro presumido ou real.

A opção mencionada no parágrafo anterior está albergada no artigo 29 do Decreto-Lei nº. 1.598/77 que tem força de lei complementar e foi regulamentado pelo artigo 413 do RIR, que tem a seguinte redação:

Art. 413. Na venda a prazo, ou em prestações, com pagamento após o término do ano-calendário da venda, o lucro bruto poderá, para efeito de determinação do lucro real, ser reconhecido nas contas de resultado de cada período de apuração proporcionalmente à receita da venda recebida, observadas as seguintes normas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 29):

I – o lucro bruto será registrado em conta específica de resultados de exercícios futuros, para a qual serão transferidos a receita de venda e o custo do imóvel, inclusive o orçado (art. 412), se for o caso;

II – por ocasião da venda será determinada a relação entre o lucro bruto e a receita bruta de venda e, em cada período de apuração, será transferida para as contas de resultado parte do lucro bruto proporcional à receita recebida no mesmo período;

Dúvidas não pairam de que as empresas que tem como atividade a compra e venda de unidades imobiliárias de acordo com o dispositivo acima mencionado podem fazer a opção para tributar este tipo de receita pelo regime de caixa.

As leis nº. 11.638/07 e nº. 11.941/09 não alteraram o artigo 413 do RIR/99, mais acrescentaram a necessidade pela opção pelo RTT como condição para os contribuintes fazerem a opção pelo diferimento de qualquer receita, inclusive as de atividade de compra e venda de unidades imobiliárias, ou seja, todas as receitas cuja tributação poderia ser diferida de acordo com a legislação vigente até 31 de dezembro de 2007, assim sendo estas receitas a partir de 2008 para terem tratamento fiscal diferenciado ficaram condicionadas a opção pelo RTT.

A legislação atual faz menção a todas as empresas optantes pelo lucro presumido e não somente aquelas que farão a opção por fazer a contabilidade, ou que não tenham contabilizado suas receitas pelo regime de caixa.

Existem empresas que no ano base de 2008 declararam o imposto de renda com base no lucro presumido e não fizeram a opção pelo RTT, no entanto contabilizaram suas receitas pelo regime caixa, ou seja, tributaram suas receitas pelo recebimento com base na legislação vigente em 31 de dezembro de 2007.

Com todo respeito aqueles que defendem um entendimento de que as empresas na situação citada no parágrafo anterior, não cometeram qualquer irregularidade, tendo em vista a previsão legal que autoriza este diferimento, entendo que esta legislação foi alterada pelas Leis nº. 11.638/07 e nº. 11.941/09 e IN 949/09.

Entender que as empresas que declararam o imposto de renda com base no lucro presumido podem adotar o diferimento da tributação das receitas sem a opção pelo RTT é não atentar para a finalidade da legislação.

O reconhecimento das receitas pelo regime de caixa foi estendido também para as demais empresas nos casos de vendas de bens do ativo permanente, regulamentado pelo artigo 421 do RIR que tem a seguinte redação:

Art. 421. Nas vendas de bens do ativo permanente para recebimento do preço, no todo ou em parte, após o término do ano-calendário seguinte ao da contratação, o contribuinte poderá, para efeito de determinar o lucro real, reconhecer o lucro na proporção da parcela do preço recebida em cada período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 31, § 2º).

Parágrafo único. Caso o contribuinte tenha reconhecido o lucro na escrituração comercial no período de apuração em que ocorreu a venda, os ajustes e o controle decorrentes da aplicação do disposto neste artigo serão efetuados no LALUR.

Como pode ser observado não só àquelas empresas que tenham como atividade a compra e venda de unidades imobiliárias têm o direito do diferimento da tributação de suas receitas, como também qualquer empresa que proceda a vendas do ativo imobilizado.

Cabe ainda comentar sobre o tratamento contábil, ou seja, estas empresas teriam que registrar as receitas e os custos relativos aos valores ainda não recebidos, como resultado de exercícios futuros.

A Lei nº. 11.941/09 além de outras alterações extinguiu o grupo resultado de exercícios futuros, pois de acordo com as novas regras contábeis as receitas e custos devem ser reconhecidos contabilmente de acordo com a produção das unidades imobiliárias.

3. DA INSTITUIÇÃO DO RTT PARA AS EMPRESAS QUE DECLARAM COM BASE NO LUCRO PRESUMIDO

A Lei nº. 11.638/07 fez várias alterações nos procedimentos contábeis, sendo as de maiores relevâncias as que alteraram os critérios de reconhecimentos das receitas, custos e despesas, em face da alteração direta dos resultados das empresas.

Além da alteração dos resultados dos contribuintes pessoas jurídicas, destacada lei modificou as receitas brutas base de cálculo das contribuições para o PIS e COFINS.

Ocorre que, a referida lei determinou que destacadas alterações não teriam efeitos fiscais e o artigo 15 da Lei nº. 11.941/09 instituiu o Regime de Tributação de Transição RTT com a finalidade de eliminar os efeitos no resultados ou bases de cálculos dos tributos com as mudanças nos procedimentos contábeis feitos pelas leis nº. 11.638/07 e nº. 11.941/09.

Com efeito, o RTT foi instituído como uma opção para o contribuinte, ou seja, para aquele que pretender eliminar os efeitos das alterações nos procedimentos contábeis.

O artigo 20 da mesma lei determina que para o ano de 2008 e 2009 será aplicado também à opção às empresas que declaram com base no lucro presumido, assim entende que estas empresas nos seus registos contábeis devem observar os critérios estabelecidos pelas leis nº. 11.638/07 e nº. 11.941/09, o que será esclarecido no item 4 deste trabalho.

O legislador é muito claro quando determina que as empresas tributadas com base no presumido para eliminar os efeitos das alterações na legislação devem fazer a opção pelo RTT para os anos de 2008 e 2009.

Nestes termos é que determina o artigo 20 e 21 da Lei nº. 11.941/09, *in verbis*:

Art. 20. Para os anos-calendário de 2008 e de 2009, a opção pelo RTT será aplicável também à apuração do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ com base no lucro presumido.

§ 1º A opção de que trata o caput deste artigo é aplicável a todos os trimestres nos anos-calendário de 2008 e de 2009.

§ 2º Nos trimestres já transcorridos do ano-calendário de 2008, a eventual diferença entre o valor do imposto devido com base na opção pelo RTT e o valor antes apurado deverá ser compensada ou recolhida até o último dia útil do primeiro mês subsequente ao de publicação desta Lei, conforme o caso.

§ 3º Quando paga até o prazo previsto no § 2º deste artigo, a diferença apurada será recolhida sem acréscimos.

Art. 21. As opções de que tratam os arts. 15 e 20 desta Lei, referentes ao IRPJ, implicam a adoção do RTT na apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS.

Ainda poderá persistir a dúvida se o referido diploma legal está tratando especificamente do regime de reconhecimento de receitas, só que esta possível dúvida é eliminada com a leitura do art. 10 da IN/RFB 949/09, que tem a seguinte redação:

Art. 10. Para as pessoas jurídicas sujeitas ao RTT, o lucro presumido deverá ser apurado de acordo com a legislação de regência do tributo, com utilização dos métodos e critérios contábeis a que se referem os arts. 2º a 6º, independentemente da forma de contabilização determinada pelas alterações da legislação societária decorrentes da Lei nº 11.638, de 2007, da Lei nº 11.941, de 2009, e da respectiva regulamentação.

Parágrafo único. Na apuração da base de cálculo referida no caput, proceder-se-á aos seguintes ajustes:

I - exclusão de valores referentes à receita auferida cuja tributação poderá ser diferida para períodos subseqüentes, em decorrência de diferenças de métodos e critérios contábeis determinados pela legislação societária, em relação àqueles aplicáveis à legislação tributária;

II - adição de valores não incluídos na receita auferida cuja tributação fora diferida de períodos anteriores, em decorrência de diferenças de métodos e critérios contábeis determinados pela legislação societária, em relação àqueles aplicáveis à legislação tributária.

O inciso I do dispositivo acima ementado determina que as empresa optantes pelo lucro presumido que tiveram receitas cuja tributação poderia ser diferida de acordo com a legislação vigente em 31 de dezembro de 2007, devem excluir estas receitas da base de cálculo dos tributos, ou seja, têm este direito aqueles contribuintes optantes pelo RTT.

Dúvidas não pairam de que a IN faz referência à legislação vigente em 31 de dezembro de 2007, dando a entender que aqueles critérios de reconhecimento de receitas pelo regime de caixa para as empresas que declaram com base no lucro presumido teve vigência até 2007, pois a legislação vigente determina o reconhecimento pelo regime de competência.

Diante da orientação destinada as empresas optantes pelo lucro presumido de excluir as receitas cuja tributação podem ser diferidas de

acordo com a legislação vigente até 31 de dezembro de 2007, fica claro que esta exclusão será somente para as empresas optante pelo RTT.

Indaga-se, se a empresa contabilizou suas receitas pelo regime de caixa. Entendo que a contabilização foi errada, pois a legislação determina a exclusão e não dispensa da referida obrigação acessória.

Outra pergunta é se a empresa que declara com base no lucro presumido e não fez a opção pelo RTT na entrega da DIPJ poderá ser penalizada pela RFB. Com todo respeito aos que entendem de forma diferente, entendo que sim, ou seja, RFB poderá entender que houve postergação de receita.

Em tese o contribuinte podia argumentar que não fez nada de errado, pois apenas não fez a opção, já tendo contabilizado as receita pelo regime de caixa não haveria nada a ser excluído. Mesmo assim sustento que esta contabilidade está errada, pois a legislação que autorizava este procedimento ficou vigente somente até 2007.

4. DAS MUDANÇAS NO REGIME DE RECONHECIMENTO DAS RECEITAS

O artigo 37 da Lei nº. 11.941/09 extinguiu o grupo de conta Resultados de Exercícios Futuros, assim as empresas que tem como atividade a compra e venda de unidades imobiliárias não têm mais a possibilidade de registrar os valores não recebidos relativos à atividade mencionada, conforme determina o Decreto-Lei nº. 1.598/77.

O Conselho Federal de Contabilidade - CFC já havia se manifestado sobre a contabilização das vendas das unidades imobiliárias através da Resolução 963/03, em que orienta no sentido do reconhecimento das receitas na data da assinatura do contrato de compra e venda, independentes do recebimento.

O CFC ainda orienta sobre a necessidade das empresas respeitarem os princípios da oportunidade e da competência, assim encontra-se a orientação nos item 10.5.1.2, 10.5.2.1 10.5.2.2 da Resolução 963/03:

10.5.1.2. Entidades imobiliárias são aquelas que têm como objeto uma ou mais das seguintes atividades, exercidas em parceria ou não:

- a) compra e venda de direitos reais sobre imóveis;
- b) incorporação em terreno próprio ou em terreno de terceiros;
- c) loteamento de terrenos em áreas próprias ou em áreas de terceiros;

10.5.2.1. As receitas, custos e despesas devem ser reconhecidos mensalmente, respeitando, em especial, os Princípios da Oportunidade e da Competência.

10.5.2.2. Nas atividades de compra e venda de direitos reais sobre imóveis, a receita deve ser reconhecida no momento da assinatura do título translativo (instrumento público ou particular de compra e venda), independentemente do recebimento do valor contratado.

10.5.2.2.1. Aplica-se o mesmo critério de reconhecimento de receita para as atividades **b** e **c** do item 10.5.1.2, desde que a venda seja efetuada após a conclusão das obras.

No item 10.5.1.2 a CFC define entidade imobiliária, portanto, deve observar a referida resolução.

Nos 10.5.2.1 e 10.5.2.2 orienta como devem ser reconhecidas as receitas da atividade da entidade que são classificadas como imobiliárias, ou seja, devem contabilizar no momento da assinatura do título translativo, que pode ser uma escritura publica ou contrato particular.

Esta orientação é no sentido de que a contabilidade das entidades imobiliárias sejam mais transparentes para fins de análise de liquidez, neste mesmo sentido já se manifestou a CVM.

O artigo 413 do RIR determinava que os contribuintes que tinham receitas de venda de unidades imobiliárias, no caso de diferimento da

tributação das receitas ainda não recebidas, deveriam contabilizar os valores a receber a créditos do resultado de exercício futuro, só que a Lei nº. 11.941/09 extinguiu este grupo.

Com a eliminação do grupo Resultados de Exercícios Futuros e com a orientação do CFC de que as receitas devem ser reconhecidas no ato da assinatura do instrumento de compra e venda, seja escritura pública o contrato particular, não existe mais qualquer dúvida quanto a contabilização deste tipo de receita.

Ainda sobre o reconhecimento das receitas e custos das unidades imobiliárias devem ser observadas as regras com relação às operações dos imóveis em construção.

O artigo 38 da Lei nº. 11.941/09 determina tratamento específico para os saldos no grupo Resultados de Exercícios Futuros existente em 31 de dezembro de 2008, *in litteris*:

Art. 38. A Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, passa a vigorar acrescida dos arts. 184-A, 299-A e 299-B:

“Critérios de Avaliação em Operações Societárias

...

“Art. 299-B. O saldo existente no resultado de exercício futuro em 31 de dezembro de 2008 deverá ser reclassificado para o passivo não circulante em conta representativa de receita diferida.

Entendo que este tratamento não se destina as entidades que tenham como atividade a compra e venda de imóveis, e sim para outras operações, que eram registradas neste grupo, pois já existia uma orientação desde o ano de 2003 para este tipo de operação não ser registrada como Resultados de Exercícios Futuros..

5. DA OPÇÃO PELO RTT

No tópico anterior estão obrigados a reconhecer as receitas pelo regime de competência independente do recebimento, todos os contribuintes independentes da opção pelo regime de tributação, sendo que a Lei nº. 11.941/09 instituiu o RTT no artigo 20, determinando que para os anos de 2008 e 2009, a opção também se aplica a estas empresas que declaram com base no lucro presumido.

A IN 949 determina que as empresas que declararam o imposto de renda com base no lucro presumido e fizeram a opção pelo RTT podem excluir as receitas cuja tributação poderia ser diferida de acordo a legislação fiscal vigente em 31 de dezembro de 2007.

Ocorre que, a opção foi na entrega da DIPJ, sendo esta opção irrevogável, ou seja, não pode haver retificação da declaração de imposto para mudar a opção.

Diante do exposto, fica claro que a empresa que declara com base no lucro presumido e não fez a opção pelo RTT deve pagar Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e as contribuições para o PIS e COFINS pelo regime de competência.

6. CONSEQÜÊNCIAS PARA AS EMPRESAS QUE NÃO FIZERAM A OPÇÃO PELO RTT E RECONHECERAM SUAS RECEITAS PELO RECEBIMENTO

A pergunta mais freqüente é no sentido de se perquirir se as empresas que reconheceram suas receitas pelo recebimento, então não teria ajuste no RTT, desta forma a falta da opção não causaria qualquer prejuízo.

As empresas que reconheceram as receitas pelo recebimento não tem qualquer amparo legal para adotar este procedimento, pois

apesar da lei determinar que as mudanças não tem qualquer efeito fiscal, determina a forma de eliminação nos efeitos através da opção pelo RTT.

Diante da falta de previsão para o reconhecimento das receitas pelo recebimento as Autoridades Fiscais poderão entender como postergação de imposto a tributação somente com o recebimento.

7. DA CONCLUSÃO

Pode-se concluir que todas as pessoas jurídicas que apuram o IRPJ com base no lucro presumido para excluir da base de cálculo dos tributos as receitas que de acordo com a legislação vigente em 31 de dezembro de 2007, poderiam ser diferida, é necessário a opção pelo RTT.

As empresas que erroneamente não o fizeram e não têm mais como retificar as DIPJ, para mudar a opção, devem fazer uma consulta formal a RFB sobre como proceder para manter o direito ao diferimento dos tributos sobre as vendas ainda não recebidas, tendo em vista que o Decreto-Lei nº. 1.598/77 não foi revogado.

8. BIBLIOGRAFIA

BRAGA, Hugo Rocha; ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Mudanças Contábeis na Lei na Lei Societária**, 1 ed. São Paulo, Editora Atlas, 2008.

FILHO, Edmar Oliveira Andrade. **Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas**, 6. ed. São Paulo, Editora Atlas, 2009.

IUDÍCIBUS, Sergio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens, **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ação**, ed. Atlas, 2008.