



Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

Maringá – PR

23 a 25 de novembro de 2020

• José Aparecido Moreno dos Santos

- ✓ Sócio Diretor da empresa Garcia & Moreno – Consultoria Empresarial Contador, consultor, palestrante e articulista especializado em agronegócio nas áreas contábil-tributária de sociedades cooperativas.
- ✓ Em mais de 45 anos de carreira profissional atuou como contador da maior cooperativa agroindustrial singular do país, auditor de gestão do Sindicato e Organização das Cooperativas do Estado do Paraná – OCEPAR e, coordenador da área de Auto Controle e Desenvolvimento da Organização das Cooperativas Brasileiras – OCB em Brasília-DF.
- ✓ Membro do Comitê de Empresas da ABAT, do Comitê Contábil-Tributário da OCB e é coautor do livro “Direito Tributário Cooperativo” - Editora MP.
- ✓ Sócio fundador da Garcia & Moreno Consultoria Empresarial, onde atua como Consultor Master de Contabilidade.



• Claudio Rogério Raimundini

- ✓ Sócio e consultor contábil na Garcia & Moreno Consultoria Cooperativa, empresa referência nacional em cooperativismo e agronegócio.
- ✓ Administrador, Contador e Consultor, com MBA em Gestão Empresarial e Finanças, Controladoria e Auditoria pela FGV, com ênfase nos segmentos contábil e gerencial.
- ✓ Pós graduado em Contabilidade Gerencial e Matemática, graduado em Ciências Contábeis, Administração de Empresas e Matemática.
- ✓ Experiência de mais de 25 anos em cooperativa agroindustrial de grande porte no Estado do Paraná, exercendo atividades nas áreas de gestão, controladoria e contabilidade.
- ✓ Atuação em estudos de planejamento tributário e contábil focado no segmento de agronegócios.



• Willian R. Luvizetto

- ✓ Contador com MBA em Direito Tributário, especialização em controladoria, contabilidade e auditoria.
- ✓ Sócio e consultor contábil e tributário da Garcia & Moreno Consultoria Corporativa, empresa referencia nacional em cooperativismo e agronegócio.
- ✓ Atende empresas de grande porte do agronegócio brasileiro há mais de 9 anos.



1. Considerações Preliminares

1.1 - Sociedades Cooperativas

Entidade cooperativa é aquela que exerce as atividades na forma de lei específica, por meio de atos cooperativos, que se traduzem na prestação de serviços aos seus associados, sem objetivo de lucro, para obterem em comum melhores resultados para cada um deles em particular. Identificam-se de acordo com o objeto e pela natureza das atividades desenvolvidas por seus associados.

1.2 – Ramos do Cooperativismo

1.2.1 - Agropecuário

O ramo agropecuário reúne cooperativas relacionadas às atividades agropecuárias, extrativista, agroindustrial, aquícolas ou pesqueira. O papel da cooperativa é receber, comercializar e industrializar a produção dos cooperados, além de oferecer-lhes assistência técnica, educacional e social.

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

1.2.2 - Crédito

O negócio nesse ramo, é promover a poupança e oferecer soluções financeiras adequadas às necessidades de cada cooperado. Sempre a preço justo e em condições vantajosas para os associados. O foco do cooperativismo de crédito são as pessoas, e não o lucro.

Considerando que as cooperativas de créditos são reguladas pelo Banco Central, as demonstrações contábeis e sua divulgação além das normas contábeis devem estar em conformidade com a Resolução Nº 4720 de 30/05/2019 do Banco Central do Brasil.

1.2.3 – Transporte

Formado por cooperativas que atuem na prestação de serviços de transporte de cargas e passageiros. Essas cooperativas têm gestões específicas para cada uma de suas modalidades: transporte individual (taxi e moto taxi), transporte coletivos (vans, micro-ônibus e ônibus), transporte de cargas ou moto frete e transporte escolar.

As demonstrações financeiras das Cooperativas de Transporte devem ser elaboradas em conformidade com o Manual de Contabilidade, Revisão nº 02, instituído pela ANTT, órgão que regula esse ramo de Cooperativa.

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

1.2.4 – Trabalho, Produção, Bens e Serviços

Esta é a nova denominação para as antigas cooperativas de trabalho. Esse ramo engloba as cooperativas que prestam serviços especializados a terceiros ou que produzem bens tais como beneficiamento de material reciclável e artesanatos, por exemplo. Reúne todas as cooperativas de professores e dos antigos ramos: produção, mineral, parte do turismo e lazer e por fim, as especiais.

1.2.5 – Saúde

O Brasil é referência no ramo de Cooperativas de Saúde. Pioneiro no setor, é o país com maior número de cooperativas dedicadas à preservação e à promoção da saúde humana. O segmento surgiu no Brasil e se expandiu para outros países. Com a modernização, esse ramo reúne as cooperativas formadas por médicos, odontólogos ou profissionais ligados à área de saúde humana e também as cooperativas de usuários que se reúnem para constituir um plano de saúde, pois são consideradas operadoras.

No que diz respeito às cooperativas de saúde, por serem reguladas pela ANS, suas demonstrações financeiras devem ser elaboradas e divulgadas em conformidade com a Resolução Normativa RN ANS 435/2018.

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

1.2.6 – Consumo

Este ramo é composto por cooperativas que realizam compra em comum, tanto de produtos quanto de serviços, para seus cooperados (supermercados, farmácias). Engloba, também, as cooperativas formadas por pais para contratação de serviços educacionais e também aquelas de consumo de serviços turísticos. Foram incluídas neste ramo as “Educacionais” e “Turismo e Lazer”.

1.2.6 – Infraestrutura

Formado por cooperativas que fornecem serviços essenciais para seus associados, como energia e telefonia, por exemplo. Seja repassando a energia de concessionárias ou gerando a sua própria, esses empreendimentos garantem o acesso dos cooperados a condições fundamentais para seu desenvolvimento. A principal novidade nesse ramo foi a inclusão do antigo “Ramo Habitacional”. Com isso, passa a incluir, também, as cooperativas de construção de imóveis para moradia.

As cooperativas de energia ao elaborarem suas demonstrações financeiras devem se ater ao disposto no Manual de Contabilidade do Setor Elétrico – MCSE bem como o disposto na Resolução Normativa nº 814/18, da ANEEL.

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

1.3 - Ato Cooperativo e Ato não Cooperativo

1.3.1 - Ato Cooperativo

A NBC ITG 2004/2017 item "5", Ato cooperativo é aquele de interesse econômico do cooperado conforme definido em legislação própria.

"O art. 79 da Lei 5764/71 define como Cooperativos os atos praticados entre a Cooperativa e seus associados, entre estes e aquelas, e pelas Cooperativas entre si quando associadas, para a consecução dos objetivos sociais."

1.3.2 - Ato Não Cooperativo

Atos não cooperativos são aqueles originados pelas operações da Cooperativa com não associados.

A Lei nº 5.764, de 1971, em seus artigos 85, 86 e 88 define como sendo: a) comercialização de produtos recebidos de não associados; b) fornecimento de bens e serviços a não associados, dentre outros serviços, de acordo com o ramo da Cooperativa, como por exemplo as de saúde, crédito, transportes, infraestrutura, etc.

Além disso, as sociedades cooperativas de consumo, que tenham por objeto a compra e fornecimento de bens aos consumidores, sujeitam-se às mesmas normas de incidência dos impostos e contribuições de competência da União, aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

2. Aspectos Relevantes das Demonstrações Contábeis

2.1 - Impairment (teste de recuperabilidade)

Termo adotado para classificar a desvalorização ou o desgaste de um ativo, ou a redução de seu valor recuperável, tratado societariamente pelo **CPC 01**, o objetivo é garantir que cada ativo não esteja registrado contabilmente por valor que seja superior a seu valor recuperável.

Não se aplica a estoques, ativos de contratos de construção, ativos fiscais diferidos, ativos de planos de benefícios a empregados ou ativos classificados como mantidos para venda (ou incluídos em grupo de ativos que seja classificado como disponível para venda).

O contribuinte poderá reconhecer na apuração do lucro real e do resultado ajustado somente os valores contabilizados como redução ao valor recuperável de ativos que não tenham sido objeto de reversão, quando ocorrer a alienação ou baixa do bem correspondente.

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

c) Demonstração do Lucro Real transcrita no e-LALUR:

Lucro/prejuízo líquido antes do IRPJ:	R\$ (20.000,00)
(+) Adições	R\$ 20.000,00
(-) Exclusões	R\$ 0,00
(=) Lucro ou prejuízo real	R\$ 0,00

d) Apuração do Resultado Societário

(-) Perda por valor recuperável	R\$ (20.000,00)
(=) Prejuízo do período	R\$ (20.000,00)

e) Resultado societário

(+) Venda de imobilizado	R\$ 110.000,00
(-) Custo do ativo	R\$ (80.000,00)
(=) Lucro do período	R\$ 30.000,00

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

f) Demonstração do Lucro Real no LALUR:

Lucro/prejuízo líquido antes do IRPJ:	R\$ 30.000,00
(+) Adições	R\$ 0,00
(-) Exclusões	R\$ (20.000,00)
(=) Lucro real antes da compensação de prejuízos	R\$ 10.000,00

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

2.2 - Reconhecimento de Créditos Tributários

Em termos de apresentação no Balanço Patrimonial, o subgrupo dos Tributos a Compensar e Recuperar geralmente são reconhecidos no mesmo grupo que contém os demais valores, títulos e outras contas a receber, as quais não são originadas do objeto principal da sociedade.

De acordo com o item 6.4 do CPC 00 – Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro, a mensuração ao custo histórico fornece informações monetárias sobre ativos, passivos e respectivas receitas e despesas, utilizando informações derivadas, pelo menos em parte, do preço da transação ou outro evento que deu origem a eles. Nesse sentido, os critérios de avaliação devem ser demonstrados por seus valores líquidos de realização, ou seja, por valores que se espera que sejam recuperados.

Da mesma forma, quanto à classificação em Circulante e Não Circulante, devem seguir as mesmas regras apresentadas no item 71 do CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis. Serão classificados no Ativo Circulante todas as contas realizáveis, em circunstâncias normais, dentro do prazo de 12 meses. De outro modo, caso a previsão de realização seja por um período superior a 12 meses, deverá a cooperativa proceder a contabilização dos mesmos no Ativo Não Circulante.

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

2.2.1 - Tributos a compensar e recuperar

Os valores a recuperar de impostos podem ter origem em inúmeras operações, tais como saldos negativos de IRPJ e CSLL, saldos credores de ICMS, IPI, PIS, COFINS, IRRF e outros. Tais impostos devem ser registrados nesse grupo, que diante da natureza variada dessas operações, deve ser segregado em tantas contas quanto forem necessárias, visando a melhoria e facilidade do controle. Assim, teremos por exemplo:

- ✓ Tributos a compensar e recuperar:
 - a. IPI a Recuperar;
 - b. ICMS a Recuperar;
 - c. PIS a Recuperar;
 - d. COFINS a Recuperar;
 - e. IRRF a Compensar;
 - f. Saldo Negativo de IRPJ;
 - g. Saldo Negativo de CSLL;
 - h. INSS a Recuperar/Compensar;

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

2.2.1.1 - Tributos a Compensar / Restituir

O tributo a compensar / restituir é o crédito que constitui moeda de pagamento de tributos da mesma espécie ou não e que, se não houver débito com o qual compensar, pode gerar a solicitação da restituição em dinheiro. Como por exemplo, pode ser citado o saldo negativo do IR e da CSLL apurados no ajuste anual pelas pessoas jurídicas optantes pelo lucro real.

2.2.1.2 - Tributos a Recuperar

Tributos a recuperar identifica o tributo pago na aquisição de bens, embutido no preço e que poderá ser deduzido dos tributos devidos sobre as vendas ou prestação de serviços, sendo essa, a principal forma de recuperação. Como por exemplo, ICMS, PIS e COFINS Não Cumulativos pagos na compra de bens para revenda, insumos da produção ou de bens destinados ao Ativo Imobilizado.

Cabe ressaltar que legalmente é assegurada a possibilidade de utilização dos créditos de PIS, COFINS (derivados de operações de exportação, ainda que indireta, ou mercado interno não tributado) e IPI, para compensar débitos relativos a outros tributos administrados pela Receita Federal do Brasil, ou solicitar o ressarcimento em dinheiro dos créditos não compensados dentro de cada trimestre. (IN RFB nº 1.717, de 2017)

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

2.2.2 - Origem dos Créditos Tributários

2.2.2.1 - IPI, ICMS, PIS E COFINS a Recuperar

Essas contas destinam-se a reconhecer o saldo credor de ICMS, do IPI, do PIS e da COFINS apurados pela própria sistemática fiscal desses impostos. Mensalmente os débitos fiscais pelas vendas são compensados pelos créditos fiscais das compras, remanescendo um saldo a recolher ou a recuperar.

Geralmente o resultado dessa apuração é um saldo a recolher, sendo reconhecidos o valor a pagar no Passivo Circulante, porém, pode ocorrer de o resultado desta apuração ser um saldo a recuperar, neste caso deverão ser registrados nessa conta do Ativo Circulante.

2.2.2.2 - IRRF a Compensar

Será registrado nessa conta o IRRF das operações previstas na legislação em que será recuperado mediante compensação com o imposto de renda quando da apresentação da Declaração de Rendimentos ou de outra forma.

A conta é debitada pela retenção no momento do registro da operação que a originou e creditada quando o valor do imposto retido for compensado na apuração do respectivo imposto.

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

2.2.2.3 - Saldo Negativo de IRPJ E CSLL

Será reconhecido nestas contas o Imposto de Renda e a Contribuição Social pagos a maior após a apuração no encerramento do período fiscal, decorrente de antecipações superiores ao valor devido no exercício.

O valor pago a maior, verificado após a apuração do imposto, será debitado nesta conta, e o crédito se dará no momento que tais valores forem utilizados para compensação de outros tributos ou se tornarem alvos de pedido de restituição.

2.2.2.4 - Perdas na Recuperabilidade dos Tributos a Recuperar

Na hipótese de a entidade reconhecer em seu grupo de produtos a compensar e a recuperar créditos que não são possíveis de recuperação ou restituição, como por exemplo, o crédito de PIS e COFINS vinculados à operações de mercado interno tributado, **os mesmos deverão ser revertidos ao resultado da Cooperativa**, quando atingido seu prazo máximo pra aproveitamento, que segundo a legislação tributária, é de 5 (cinco) anos.

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

2.3 - Estoques

2.3.1 - Conceitos Gerais

Estoques são bens tangíveis ou intangíveis adquiridos ou produzidos pela empresa com o objetivo de venda ou utilização própria no curso de suas atividades. (CPC 01).

2.3.2 - Critérios de Avaliação

Conforme determina o CPC 16 (R1) – Estoques, para fins de mensuração dos estoques a regra é: Por valor de custo ou valor realizável líquido, dos dois o menor.

2.3.3 - Custo de Aquisição

Compreende o preço de compra, os impostos (exceto os recuperáveis), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição.

2.3.4 - Custo de Transformação

Incluem os custos diretamente relacionados com as unidades produzidas ou com as linhas de produção, também incluem a alocação sistemática de custos indiretos de produção, fixos e variáveis, que sejam incorridos para transformar os materiais em produtos acabados.

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

2.3.5 - Subprodutos

A maior parte dos subprodutos, em razão de sua natureza, geralmente é imaterial e deduzido do custo do produto principal.

2.3.6 - Outros custos

Outros custos, que não de aquisição nem de transformação, devem ser incluídos nos custos dos estoques somente na medida em que sejam incorridos para colocar os estoques no seu local e na sua condição atuais.

2.4 - Produtos em Processo e Acabados

O custo dos estoque de produtos em processo e acabados na data do balanço deve ser feito pelo “Custo real por absorção”, ou seja, deve incluir todos os custos diretos tais como material, mão de obra, gastos gerais de fabricação necessários para colocar o item em condição de venda.

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

2.5 Produtos Agrícolas – Sociedades Cooperativas

A NBC ITG 2004/2017 em seus itens “15, 16 e 17 ” dispõe as regras para o reconhecimento dos Estoques conforme abaixo:

“Os produtos recebidos dos associados com preço a fixar devem ser registrados contabilmente em conta própria de estoque, individualizada, desde que atendam à definição de ativo do item 4.4 da NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil Financeiro, e sua contrapartida em conta de passivo, mensurados ao valor justo, podendo ser utilizados registros auxiliares”.

“Se os produtos recebidos dos associados com preço a fixar forem industrializados, consumidos ou vendidos antes da fixação de seu preço pelo cooperado, o custo deve ser imediatamente reconhecido em conta de estoque de produtos acabados quando industrializados e em conta de resultado quando consumidos ou vendidos, e a obrigação deve ser mantida no passivo. ”

“Os ajustes decorrentes de variação de preço, após a baixa dos estoques, devem ser classificados como ingresso ou dispêndio operacional.”

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

2.7.1 - Dos critérios para avaliação de estoques

O regulamento do Imposto de Renda (Decreto 9.580/2018, em seus artigos 304, 305, 306, 307, 308 e 309) dispõe que ao final de cada período de apuração a pessoa jurídica deverá promover o levantamento e a avaliação dos seus estoques:

- a) As mercadorias, as matérias-primas e os bens em almoxarifado serão avaliados pelo custo de aquisição;
- b) Os produtos em fabricação e os produtos acabados serão avaliados pelo custo de produção;
- c) O contribuinte que mantiver sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração poderá utilizar os custos apurados para avaliação dos estoques de produtos em fabricação e acabados.

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

d) Considera-se sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração aquele:

I - Apoiado em valores originados da escrituração (matéria-prima, mão de obra direta, custos gerais de fabricação);

II - Que permita a determinação contábil, ao fim de cada mês, do valor dos estoques de matérias-primas e outros materiais, produtos em elaboração e produtos acabados;

III - Apoiado em livros auxiliares, fichas, folhas contínuas ou mapas de apropriação ou rateio, tidos em boa guarda e de registros coincidentes com aqueles constantes da escrituração principal; e

IV - Que permita avaliar os estoques existentes na data de encerramento do período de apropriação de resultados de acordo com os custos efetivamente incorridos.

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

e) O valor dos bens existentes no encerramento do período de apuração poderá ser o custo médio ou o custo dos bens adquiridos ou produzidos mais recentemente, admitida, ainda, a avaliação com base no preço de venda, subtraída a margem de lucro;

f) Se a escrituração do contribuinte não satisfizer às condições previstas nos itens acima os estoques deverão ser avaliados;

I - Os de materiais em processamento, por uma vez e meia o maior custo das matérias-primas adquiridas no período de apuração, ou em oitenta por cento do valor dos produtos acabados, determinado de acordo com o disposto no inciso II; e

II - Os de produtos acabados, em setenta por cento do maior preço de venda no período de apuração.

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

2.7.2 - Produtos Agrícolas, Animais e Extrativos

O regulamento do Imposto de Renda (Decreto 9.580/2018), em seus artigos 309 dispõe que os estoques de produtos agrícolas, animais e extrativos poderão ser avaliados aos preços correntes de mercado, conforme as práticas usuais em cada tipo de atividade.

2.8 - Ativos Biológicos

2.8.1 - Conceito

Ativo biológico é um animal e/ou planta, vivos e, segundo IBRACON, 2008, ativo biológico é tudo que nasce, cresce e morre.

Portanto, à partir do momento que cessa ou termina a vida o ativo passa a ser considerado produto agrícola

Como exemplo de ativos biológicos podemos citar as lavouras em formação; plantação de eucaliptos; criação de animais, etc.

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

2.8.2 - Reconhecimento

A entidade deve reconhecer um ativo biológico ou produto agrícola quando:

- a) Controla o ativo como resultado de eventos passados;
- b) For provável que benefícios econômicos futuros associados com o ativo fluirão para a entidade; e
- c) O valor justo ou o custo do ativo puder ser mensurado confiavelmente.

2.8.3 - Mensuração

Os ativos biológicos podem ser mensurados pelo seu valor justo diminuídos os gastos estimados para a sua venda. No entanto, se o valor justo não puder ser mensurado de forma confiável, os ativos biológicos devem ser avaliados pelo seu valor de custo, menos a depreciação acumulada ou perda por irrecuperabilidade.

2.9 - Ajuste a Valor Presente

O artigo 89 da IN RFB nº 1.700, de 2017, trata dos critérios e procedimentos a serem adotados em relação ao AVP – Ajuste a Valor Presente:

AVP é “a estimativa do valor corrente de um fluxo de caixa futuro, no curso normal das operações da entidade”.

É aplicado quando existem efeitos de juros embutidos no valor das operações de longo prazo, e de curto prazo quando relevantes, segregando o valor dos juros do restante da operação.

O AVP deve ser controlado por meio de subcontas redutoras (em último nível). No caso de ativos ou passivos representados por mais de 1(uma) conta, tais como bens depreciables, o controle deverá ser feito com a utilização de 1 (uma) subconta para cada conta.

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

2.9.1 - AVP – Ativos

O artigo 90 a 92 da IN RFB 1700 /2017 trata dos critérios e procedimentos a serem adotados em relação ao AVP de Ativos:

Os valores de AVP de ativos, são originários do reconhecimento de uma receita, somente serão considerados na determinação do lucro real e do resultado ajustado, no mesmo período de apuração em que a receita ou resultado da operação deva ser oferecido à tributação.

A contabilização do AVP obrigatoriamente deverá ser efetuada analiticamente como valor redutor da receita bruta e do ativo a receber (crédito de cooperado ou terceiros) originário da venda dos produtos pela cooperativa.

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

a) Exemplo de Contabilização - Empresa tributada pelo Lucro Real anual

Valor da Operação	R\$ 50.000,00
Prazo pagamento	6 meses
Juros embutidos no valor	1% ao mês (juros simples)
Valor Presente	$(50.000 - (50.000,00 \times 0,06)) = 47.000,00$

Deste modo, teríamos R\$ 3.000,00 de juros embutidos no valor da venda, e a contabilização se procederia da seguinte forma:

Reconhecimento inicial

D – Clientes – Ativo	50.000,00
C – Receita com serviços	50.000,00
D – Ajuste a valor presente – Dedução da receita	3.000,00
C – Juros a incorrer (Redutora do Ativo)	3.000,00

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

b) Resultado Societário:

Receita com serviços	50.000,00
(-) AVP serviços	(3.000,00)
(=) Resultado do período	47.000,00

c) Resultado Fiscal

Lucro Líquido antes do IRPJ	47.000,00
(+) Adições	3.000,00
(-) Exclusões	0,00
(=) Lucro real antes da compensação de prejuízos	50.000,00
(-) Compensação de prejuízos fiscais	0,00
(=) Lucro real	50.000,00

d) Baixa do AVP por decorrência do tempo percorrido - 1º mês:

D – Juros a incorrer (Redutora do ativo)	500,00
C – Receita Financeira – Resultado	500,00

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

e) Resultado Societário no mês da Receita Financeira:

(+) Receita de serviços	0,00
(+) Receitas financeiras	500,00
(=) Resultado do período	500,00

f) Resultado Fiscal no mês da Receita Financeira:

Lucro líquido antes do IRPJ	500,00
(+) Adições	0,00
(-) Exclusões	500,00**
(=) Lucro real antes da compensação de prejuízos	0,00
(-) Compensação de prejuízos fiscais	0,00
(=) Lucro real	0,00

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

2.10.2 – AVP – Passivos

Os artigos 93 a 95 da IN RFB nº 1700, de 2017, dispõem que os valores de AVP de passivos, geralmente estão vinculados a compra de um ativo e serão considerados no lucro real e do resultado ajustado quando:

- ✓ O bem for revendido, no caso de aquisição a prazo de bem para revenda;
- ✓ O bem for utilizado como insumo na produção de bens ou serviços;
- ✓ O ativo for realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa;

Os mesmos artigos tratam dos critérios e procedimentos a serem adotados em relação a:

- ✓ A despesa incorrida, no caso de aquisição a prazo de bem ou serviço contabilizado diretamente como despesa; e
- ✓ O custo incorrido, no caso de aquisição a prazo de bem ou serviço contabilizado diretamente como custo de produção de bens ou serviços.

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

a) Exemplo de Contabilização - Empresa tributada pelo Lucro Real anual

- ✓ Compra de imobilizado: 200.000,00
- ✓ Taxa de depreciação: 20% de depreciação anual
- ✓ Prazo de pagamento: 10 meses
- ✓ Juros embutidos: 1% ao mês (juros simples)
- ✓ Custo presente do ativo imobilizado: $(200.000 - (200.000 \times 0,10)) = 180.000,00$

Nota - Deste modo, teríamos R\$ 20.000,00 de juros embutidos no valor da compra, e a contabilização se procederia da seguinte forma:

b) Contabilização no momento da compra:

D - Ativo Imobilizado	R\$ 200.000,00
C – Fornecedores	R\$ 200.000,00
D - (-) Juros a incorrer (reduzora do passivo)	R\$ 20.000,00
C – Subconta reduzora do ativo	R\$ 20.000,00

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

c) Contabilização da depreciação mensal do bem:

- ✓ Depreciação do custo = $180.000 \times 20\% / 12 = 3.000,00$
- ✓ Depreciação do AVP = $20.000 \times 20\% / 12 = 333,00$

<i>D - Despesa Depreciação</i>	<i>3.000,00</i>
<i>D - Deprec. Acumulada AVP – subconta cf. Lei 12.973</i>	<i>333,00</i>
<i>C – Depreciação Acumulada</i>	<i>3.333,00</i>

d) Resultado societário

<i>(-) Despesas de depreciação</i>	<i>(3.000)*</i>
<i>(-) Despesa financeira</i>	<i>(2.000)</i>
<i>(=) Resultado do período</i>	<i>(5.000)</i>

Nota-se que a despesa de depreciação ocorre apenas sobre o valor presente do bem, sendo que a diferença irá constituir exclusão do lucro real e resultado ajustado.

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

e) Demonstração do Lucro Real, transcrita no e-LALUR:

Lucro / Prejuízo líquido antes do IRPJ	(5.000)
(+) Adições	2.000*
(-) Exclusões	(333)
(=) Lucro real antes da compensação de prejuízos	(3.333)
(-) Compensação de prejuízos fiscais	0,00
(=) Lucro / Prejuízo real	(3.333)

Nota: Destaca-se que a despesa financeira será adicionada, e o percentual realizado do AVP é excluído do lucro real e do resultado ajustado, o efeito tributário ocorre de forma idêntica àquele que ocorreria se o AVP não tivesse sido considerado e o custo depreciável fosse 200.000,00.

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

2.10 - Ajuste a Valor Justo

Conforme o **CPC 46** valor justo é o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada entre participantes do mercado na data de mensuração.

Assim o valor justo é uma mensuração baseada em mercado e não uma mensuração específica da entidade detentora do ativo ou do passivo.

2.10.1 - Ganho decorrente de ajuste a valor justo

O ganho decorrente de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo **não será computado na determinação do lucro real e do resultado ajustado** desde que o respectivo aumento no valor do ativo ou redução no valor do passivo seja evidenciado contabilmente em subconta vinculada ao ativo ou passivo.

O ganho evidenciado por meio da subconta de que trata o caput **será computado na determinação do lucro real e do resultado ajustado à medida que o ativo for realizado,** inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, ou quando o passivo for liquidado ou baixado.

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

a) Exemplo de Contabilização - Empresa tributada pelo Lucro Real

- ✓ Aquisição de imóvel em 01/01/2016 por R\$ 100.000,00, classificado como propriedade para investimento (deve ser avaliada a valor justo após reconhecimento inicial);
- ✓ Imóvel é mensurado, após o reconhecimento inicial, pelo valor justo no seguinte valor em 31/12/2016: R\$ 120.000,00;
- ✓ A partir de 01/01/2017 o imóvel passa a ser ocupado pelo proprietário;
- ✓ Taxa de depreciação: 4% ao ano; não há valor residual;
- ✓ Lembrando que os valores realizados por depreciação e alienação são dedutíveis;
- ✓ Pessoa Jurídica tributada pelo Lucro Real Anual.

D – Imóveis	100.000
C – Bancos	100.000
<i>D – Imóveis – subconta cf. Lei 12.973/14</i>	<i>20.000</i>
<i>C – Ganho no AVJ – outras receitas (Resultado)</i>	<i>20.000</i>

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

b) Resultado Fiscal

Lucro líquido antes do IRPJ	20.000
(+) Adições	0,00
(-) Exclusões	(20.000)**
(=) Lucro real antes da comp. prejuízos	0,00
(-) Compensação de prejuízos fiscais	0,00
(=) Lucro real	0,00

Nota: O ganho reconhecido inicialmente a título de valor justo é excluído do lucro real

c) A partir de 01/01/2017 o imóvel passou a ser ocupado pelo proprietário:

- ✓ Depreciação do valor de aquisição: R\$ 100.000,00 x 4% = 4.000,00
- ✓ Depreciação do valor de perda do AVJ: R\$ 20.000,00 x 4% = 800,00

D - Despesa Depreciação	3.200
D - Imóveis - Depreciação Acumulada - Subconta Lei 12.973	800
C – Imóveis Depreciação Acumulada	4.000

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

d) Resultado Fiscal

Lucro / Prejuízo líquido antes do IRPJ	(4.800)
(+) Adições	800**
(-) Exclusões	0,00
(=) Lucro real antes da compensação do prejuízo	(4.000)
(-) Compensação de prejuízos fiscais	0,00
(=) Lucro / Prejuízo real	(4.000)

Nota: O ganho relativo ao Valor Justo começa a ser realizado na proporção da depreciação

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

2.10.2 - Perda decorrente de avaliação a valor justo

A perda decorrente de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo **somente poderá ser computada na determinação do lucro real e do resultado ajustado à medida que o ativo for realizado**, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, ou quando o passivo for liquidado ou baixado, e desde que a respectiva perda por redução no valor do ativo ou aumento no valor do passivo seja evidenciada contabilmente em subconta.

Na hipótese de **não** ser evidenciada por meio de subconta na forma prevista no caput, a perda será considerada **indedutível** na apuração do lucro real e do resultado ajustado.

a) Exemplos de Contabilização

- ✓ Aquisição de imóvel em 01/01/2015 por R\$ 100.000, classificado como propriedade para investimento;
 - ✓ Imóvel é mensurado, após o reconhecimento inicial, pelo valor justo;
 - ✓ Valor justo em 31/12/2015: R\$ 80.000;
 - ✓ A partir de 01/01/2016 o imóvel passa a ser ocupado pelo proprietário e depreciado;
 - ✓ Taxa de depreciação: 4% ao ano; não há valor residual;
 - ✓ Valores realizados por depreciação e alienação são dedutíveis;
 - ✓ Pessoa Jurídica tributada pelo Lucro Real Anual.
-

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

b) Contabilização no reconhecimento da perda de AVJ:

b.1) Contabilização na aquisição do imóvel em 01/01/2016:

D – Imóveis	100.000
C – Bancos	100.000

b.2) Contabilização da Avaliação a valor justo em 31/12/2016:

D – Perda na AVJ – outras despesas resultado	20.000
C – Imóveis – subconta cf. Lei 12.973/14	20.000

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

c) Demonstração do Lucro Real de 2016, e-LALUR:

Lucro / Prejuízo líquido antes do IRPJ	(20.000)
(+) Adições	20.000
(-) Exclusões	0,00
(=) Lucro real antes da comp. prejuízos	0,00
(-) Compensação de prejuízos fiscais	0,00
(=) Lucro / Prejuízo real	0,00

Nota: A perda reconhecida inicialmente a título de valor justo é adicionada ao lucro real e ao resultado ajustado.

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

d) Contabilização da depreciação:

A partir de 01/01/2017 o imóvel passou a ser ocupado pelo proprietário.

- ✓ Depreciação do valor de aquisição: R\$ 100.000,00 x 4% = 4.000,00
- ✓ Depreciação do valor de perda do AVJ: R\$ 20.000,00 x 4% = 800,00

D - Despesa Depreciação	3.200
D - Imóveis - Depreciação Acumulada - Subconta Lei 12.973	800
C – Imóveis Depreciação Acumulada	4.000

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

e) Apuração do Lucro Real

Lucro / Prejuízo líquido antes do IRPJ	(3.200)
(+) Adições	0,00
(-) Exclusões	(800)**
(=) Lucro real antes da comp. prejuízos	(4.000)
(-) Compensação de prejuízos fiscais	0,00
(=) Lucro / Prejuízo real	(4.000)

Nota: A perda relativa ao Valor Justo começa a ser realizada na proporção da depreciação.

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

2.11 - Participação em Sociedades Cooperativas

A NBC ITG/CFC 2004/2017, item 8 estabelece os critérios de avaliação de participação em sociedades cooperativas.

“O investimento em outra entidade cooperativa de qualquer grau deve ser avaliado pelo custo de aquisição e seus resultados contabilizados, de acordo com o regime de competência, em conta de ingresso ou dispêndio.”

2.12 - Participação em Sociedades Não Cooperativas

A NBC ITG/CFC 2004/2017, item 9 estabelece os critérios de avaliação de participação em sociedades cooperativas.

“O investimento em outra entidade não cooperativa, destinado a complementar a atividade do ato cooperativo, deve ser mensurado na forma estabelecida pela NBC TG 18 Investimento em coligada, em controlada e em empreendimento Controlado em conjunto e pela NBC TG 19 – Negócios em conjunto.”

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

2.12.1 - Consolidação

Sempre que uma das partes (sócios) tiver **preponderância** nas decisões sobre políticas financeiras e operacionais da investida, ou de outro modo, quando uma entidade tem poder para dirigir as atividades relevantes da investida e usa esse poder em seu benefício, temos um exemplo em que a investida se caracteriza como uma controlada dessa entidade que detém o poder de comando.

A avaliação do investimento deverá ser **realizado pela aplicação da equivalência patrimonial** e torna-se obrigatório a elaboração das Demonstrações Consolidadas.

2.12.2 - Equivalência patrimonial

É o método que consiste em **atualizar o valor contábil do investimento** ao valor equivalente à participação societária da sociedade investidora no patrimônio líquido da sociedade investida, e no reconhecimento dos seus efeitos na demonstração do resultado do exercício.

O valor do investimento será determinado mediante a **aplicação da porcentagem de participação** no capital social, sobre o patrimônio líquido de cada sociedade coligada ou controlada.

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

2.12.3 - Obrigatoriedade

O artigo 243 da Lei nº 6.404, de 1976, dispõe que estão obrigadas a proceder à avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido as sociedades anônimas ou não que tenham participações societárias relevantes em:

- a) sociedades controladas;
- b) sociedades coligadas sobre cuja administração a sociedade investidora tenha influência;
- c) sociedades coligadas de que a sociedade investidora participe com 20% (vinte por cento) ou mais do capital social.

*§1º - São coligadas as sociedades nas quais a investidora tenha influência significativa.
(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*

§2º - Considera-se controlada a sociedade na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores.

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

§3º - A companhia aberta divulgará as informações adicionais, sobre coligadas e controladas, que forem exigidas pela Comissão de Valores Mobiliários.

§4º - Considera-se que há influência significativa quando a investidora detém ou exerce o poder de participar nas decisões das políticas financeira ou operacional da investida, sem controlá-la. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

§5º - É presumida influência significativa quando a investidora for titular de 20% (vinte por cento) ou mais do capital votante da investida, sem controlá-la. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

2.12.4 - Destinação – Sociedades Cooperativas

A NBC ITG-2004/2017, no item 11 estabelece que os resultados decorrentes da equivalência patrimonial e investimentos avaliados pelo custo de aquisição por investimentos da sociedade cooperativa em sociedades não cooperativas devem ser reconhecidos no resultado do período e suas destinações devem ser tratadas de acordo com a norma estatutária ou deliberação da assembleia geral.

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

2.13 - Propriedades para Investimentos

2.13.1 - Conceito

De acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 28, propriedade para investimento é a propriedade (terreno ou edifício – ou parte de edifício – ou ambos) mantida (pelo proprietário ou pelo arrendatário em arrendamento financeiro) para auferir aluguel ou para valorização do capital ou para ambas, e não para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para finalidades administrativas; ou ainda para venda no curso ordinário do negócio.

2.13.2 - Mensuração

A propriedade para investimento deve ser inicialmente avaliada pelo seu custo, mas a cada encerramento de balanço a entidade deverá avaliar este ativo pelo valor justo se este puder ser realizado de forma confiável.

2.13.3 - Classificação

As propriedades para investimento são mantidas para obter rendas ou para valorização do capital ou para ambas, e por isso classificadas no subgrupo Investimentos, dentro do Ativo Não Circulante.

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

2.14 - Ativo Imobilizado

2.14.1 - Conceito

O Ativo Imobilizado é formado pelo conjunto de bens necessários à manutenção das atividades da empresa, caracterizados por apresentar-se na forma tangível (edifícios, máquinas, etc.), abrange, também, os custos das benfeitorias realizadas em bens locados ou arrendados.

São classificados ainda, no imobilizado, os recursos aplicados ou já destinados à aquisição de bens de natureza tangível, mesmo que ainda não em operação, tais como construções em andamento, importações em andamento, etc. Os seguintes termos são usados no **CPC 27**, com os significados especificados:

2.14.2 - Reconhecimento e custo do imobilizado

O custo de um item de ativo imobilizado deve ser reconhecido como ativo se, e apenas se:

- ✓ For provável que futuros benefícios econômicos associados ao item fluirão para a entidade; e
- ✓ O custo do item puder ser mensurado confiavelmente.

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

2.14.3 - Custos iniciais

Itens do ativo imobilizado podem ser adquiridos por razões de segurança ou ambientais. A aquisição de tal ativo imobilizado, embora não aumentando diretamente os futuros benefícios econômicos de qualquer item específico já existente do ativo imobilizado, pode ser necessária para que a entidade obtenha os benefícios econômicos futuros dos seus outros ativos.

Esses itens do ativo imobilizado qualificam-se para o reconhecimento como ativo porque permitem à entidade obter benefícios econômicos futuros dos ativos relacionados acima dos benefícios que obteria caso não tivesse adquirido esses itens.

2.14.4 - Subsequentes

Segundo o princípio de reconhecimento, a entidade não reconhece no valor contábil de um item do ativo imobilizado os custos da manutenção periódica do item. Pelo contrário, esses custos são reconhecidos no resultado quando incorridos. Os custos da manutenção periódica são principalmente os custos de mão-de-obra e de produtos consumíveis, e podem incluir o custo de pequenas peças. A finalidade desses gastos é muitas vezes descrita como sendo para “reparo e manutenção” de item do ativo imobilizado.

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

2.14.5 - Elementos do custo

O custo de um item do ativo imobilizado compreende:

- ✓ Seu preço de aquisição, acrescido de impostos de importação e impostos não recuperáveis sobre a compra, depois de deduzidos os descontos comerciais e abatimentos;
- ✓ Quaisquer custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo no local e condição necessárias para o mesmo ser capaz de funcionar da forma pretendida pela administração;
- ✓ A estimativa inicial dos custos de desmontagem e remoção do item e de restauração do local no qual este está localizado. Tais custos representam a obrigação em que a entidade incorre quando o item é adquirido ou como consequência de usá-lo durante determinado período para finalidades diferentes da produção de estoque durante esse período.

2.14.6 - Vida útil

Vida útil é o período de tempo durante o qual a entidade espera utilizar um ativo; ou o número de unidades de produção ou de unidades semelhantes que a entidade espera obter pela utilização do ativo.

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

2.15 - Depreciação Fiscal e Societária

A **quota de depreciação** a ser registrada na escrituração contábil da pessoa jurídica, como custo ou despesa operacional, **será determinada mediante aplicação da taxa de depreciação sobre o valor do bem em reais.**

A **depreciação** de um ativo começa quando o item está em condições de operar na forma pretendida pela administração, e cessa quando o ativo é baixado ou transferido do imobilizado.

2.15.1 - Depreciação Societária – Lei 11.638/2017 e 11.941/2009

A depreciação é a perda de valor de um bem decorrente de seu uso, do desgaste natural ou de sua obsolescência.

A depreciação será no período de **tempo em que a empresa estima** utilizar o seu Ativo e deve ser apropriado “ao longo de sua vida útil”.

2.15.2 - Depreciação Acelerada

Outro “benefício” permitido pelo fisco é a depreciação acelerada dos bens móveis, tendo por base a quantidade de horas em que os bens estiverem em operação, de forma que, se eles trabalharem um turno de oito horas, aplicará a taxa normal, se dois turnos de oito horas, a taxa multiplicada por 1,5, e por fim, se três turnos de a taxa multiplicada por 2,0.

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

2.15.3 - Valor residual de um ativo:

É o valor estimado que uma entidade obteria com a venda do ativo, após deduzir as despesas estimadas de venda, caso o ativo já tivesse a idade e a condição esperadas para o fim de sua vida útil.

2.16 - Ativo Intangível

2.16.1 - Conceito

Ativos Intangíveis são aqueles que não têm existência física. Como exemplos de intangíveis: os direitos de exploração de serviços públicos mediante concessão ou permissão do Poder Público, marcas e patentes, softwares e o fundo de comércio adquirido.

Mensalmente deve ser contabilizada a amortização desses bens, em conta redutora específica.

Avaliação

Os direitos classificados no intangível devem ser avaliados pelo custo incorrido na aquisição e deduzido do saldo da respectiva conta de amortização, feita em função do prazo legal ou contratual de uso dos direitos ou em razão da sua vida útil econômica, deles o que for menor.

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

2.17 - Ativos e Passivos Contingentes

Os **Ativos Contingentes** surgem quando a entrada de **benefícios econômicos é provável**, porém incerta, sua existência será confirmada somente pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros e incertos, que não estejam totalmente sob o controle da entidade.

Os ativos contingentes **não** devem ser registrados, **devem ser divulgados quando for provável** uma entrada de benefícios econômicos.

Passivo Contingente

Há um obrigação presente que **provavelmente** requer uma saída de recursos:

- ✓ A provisão é reconhecida;
- ✓ A divulgação é exigida para a provisão.

Há uma obrigação **possível** ou obrigação presente que possa requerer, mas provavelmente não irá requerer, uma saída de recursos:

- ✓ Nenhuma provisão é reconhecida;
- ✓ A divulgação é exigida para o passivo contingente.

Há uma obrigação ou obrigação presente cuja probabilidade de saída de recursos é **remota**:

- ✓ Nenhuma provisão é reconhecida;
- ✓ Nenhuma divulgação é exigida.

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

2.17 - Políticas Contábeis

São os princípios, as bases, as convenções, as regras e as práticas específicas aplicados pela entidade na elaboração e na apresentação de demonstrações contábeis.

2.18 - Mudanças de estimativas

É um ajuste nos saldos contábeis de ativo ou de passivo, ou nos montantes relativos ao consumo periódico de ativo, que decorre da avaliação da situação atual e das obrigações e dos benefícios futuros esperados associados aos ativos e passivos. As alterações nas estimativas contábeis decorrem de nova informação ou inovações e, portanto, não são retificações de erros.

2.18.1 - Retificação de Erros

Erros de períodos anteriores são omissões e incorreções nas demonstrações contábeis da entidade de um ou mais períodos anteriores decorrentes da falta de uso, ou uso incorreto, de informação confiável que:

- a) Estava disponível quando da autorização para divulgação das demonstrações contábeis desses períodos; e
- b) Pudesse ter sido razoavelmente obtida e levada em consideração na elaboração e na apresentação dessas demonstrações contábeis.

Tais erros incluem os efeitos de erros matemáticos, erros na aplicação de políticas contábeis, descuidos ou interpretações incorretas de fatos e fraudes.

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

2.18.2 - Ajuste de exercícios anteriores

Os ajustes de exercícios anteriores seguem a regra da NBC TG 23 - Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro ou a seção 10 da NBC TG 1000 e, para fins de deliberação a ser tomada em assembleia, devem ser apresentados em conta destacada no Patrimônio Líquido.

Nas sociedades cooperativas, o ajuste de exercícios anteriores fica bem caracterizado, em função das especificidades societárias definidas pela lei própria (Lei nº 5764, de 1971). A participação nos resultados não é em função do capital social de seus associados mas sim, na proporção dos serviços usufruídos.

Desta forma, os associados de um determinado período poderão não serem os mesmos no período em que ocorrem os ajustes.

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

2.19 – Arrendamento Mercantil

Através do Pronunciamento Técnico CPC 06 (R2), IFRS 16, em vigor a partir de 01 de janeiro de 2019, o bem objeto de arrendamento mercantil **financeiro** deverá ser integrado ao **ativo imobilizado, inclusive em grupo separado** dos demais (exigência plano referencial da ECF).

- Os valores das contrapartidas são registrados no passivo como obrigação;
- A depreciação seguirá a taxa aplicada a bens semelhantes integrados ao ativo imobilizado.

Nota: Se não houver **expectativa razoável de adquirir o bem** a depreciação seguirá o prazo de contrato de arrendamento.

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

2.19.1 - Exemplo de Contabilização

- ✓ Bem contratado por meio de leasing financeiro com expectativa de compra, com valor do contrato de R\$ 50.000,00
- ✓ Prazo do contrato de 3 anos
- ✓ Juros simples de 5% ao ano
- ✓ Valor final do contrato: 57.500,00
- ✓ Valor mensal do arrendamento: $50.000 / 36 = 1.388,89$
- ✓ Valor dos juros mensais: $50.000 \times 5\% : 12 = 208,33$
- ✓ Valor total da parcela: $1.388,89 + 208,33 = 1.597,22$
- ✓ Despesa depreciação de 10% ao ano: $50.000 \times 10\% : 12 = 416,67$
- ✓ Realização depreciação (10% ao ano AVP): $7.500 \times 10\% : 12 = 62,50$

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

2.19.2 - Contabilização:

D – Imobilizado	57.500
C – AVP imobilizado	7.500
D - Juros a incorrer (reduzora do passivo)	7.500
C – arrendamentos a pagar	57.500

Pagamento e apropriação das despesas financeiras:

D – Despesas financeiras	208,33
C – Juros a transcorrer (reduzora do passivo)	208,33
D – Arrendamentos a pagar	1.597,22
C – Banco	1.597,22

2.19.3 - Contabilização da Depreciação:

D – Despesas de depreciação	416,67
D – Depreciação acumulada AVP imobilizado	62,50
C – Depreciação acumulada imobilizado	479,17

Resultado societário:

(-) Depreciação	(416,67)
(-) Despesas financeiras	(208,33)
(=) Prejuízo do período	(625,00)

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

2.19.4 - Demonstração do Lucro Real, transcrita no e-LALUR:

Lucro / Prejuízo líquido antes do IRPJ	(625,00)
(+) Adições	625,00
(-) Exclusões	1.597,22
(=) Lucro real antes da comp. prejuízos fiscais	(1.597,22)
(-) Compensação de prejuízos fiscais	0,00
(=) Lucro / Prejuízo real	(1.597,22)

Notas:

- a) Valor indedutível da depreciação e das despesas financeiras do leasing;
- b) Valor da contrapartida do leasing financeiro, exclusão conf. a Lei nº 12.973, de 2014 e IN RFB nº 1.700, de 2017.

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

2.20 - Custo dos Empréstimos

O art. 145 da IN RFB nº 1700, de 2017, estabelece as regras para contabilização dos custos dos empréstimos conforme abaixo:

- I. Os juros pagos antecipadamente, os descontos de títulos de crédito e o deságio concedido na colocação de debêntures ou títulos de crédito deverão ser apropriados, pro rata temporis, nos períodos de apuração a que competirem; e
- II. Os juros e outros encargos, associados a empréstimos contraídos, especificamente ou não, para financiar a aquisição, construção ou produção de bens classificáveis como estoques de longa maturação, propriedade para investimento, ativo imobilizado ou ativo intangível podem ser registrados como custo do ativo adquirido, construído ou produzido.

“§ 1º - Os juros e outros encargos de que trata o caput somente poderão ser registrados como custo até o momento em que o ativo estiver pronto para seu uso ou venda.

§ 2º - Considera-se como encargo associado a empréstimo aquele em que o tomador deve necessariamente incorrer para fins de obtenção dos recursos.

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

“§ 3º - Os juros e outros encargos registrados como custo do ativo, conforme a hipótese prevista no caput, poderão ser excluídos na determinação do lucro real e do resultado ajustado do período de apuração em que forem incorridos, devendo a exclusão ser feita na Parte A do LALUR e controlada, de forma individualizada para cada bem ou grupo de bens de mesma natureza e uso, na Parte B.

“§ 4º - Na hipótese prevista no § 3º, os valores excluídos deverão ser adicionados, na Parte A do LALUR, à medida que o ativo for realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa.”

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

2.21 - Informações por segmentos

A NBC ITG 2004 estabelece no item 6 que:

“A escrituração contábil é obrigatória e deve ser realizada de forma segregada em ato cooperativo e não cooperativo, por atividade, produto ou serviço.”

A mesma norma estabelece ainda no item 9:

“Os dispêndios ou despesas variáveis devem ser segregados na proporção das operações decorrentes dos atos cooperativos e não cooperativos, que os envolvam, devendo ser adotado critério de rateio (físico ou financeiro) que melhor represente seus efeitos.”

2.22 – Subvenção e Assistência Governamental

2.22.1 – Conceito

As subvenções governamentais são benefícios econômicos, obtidos através da redução de impostos com programas de incentivos a investimentos, créditos presumidos, subsídios de juros, incentivos fiscais, dentre outros. Geralmente estão atreladas ao cumprimento de certas condições relacionadas às atividades operacionais da entidade. As mesmas podem ou não ser condicionadas a produtividade, geração de empregos ou a realização de investimentos.

As subvenções podem ser divididas em dois tipos:

a. **Subvenção para Investimento:** Segundo o art. 198 da IN RFB nº 1.700, de 2017, a subvenção para investimento é concedida mediante isenção ou redução de impostos, ou mesmo através de doação de bens pelo poder público, como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, onde os recursos não podem ser movimentados livremente pelo beneficiário, devendo ser aplicadas no empreendimento.

b. **Subvenção para Custeio:** As subvenções para custeio são concedidas pelo poder público a fim de custear as operações da pessoa jurídica, fomentando a atividade do contribuinte independente de contrapartida e com livre movimentação, não tendo nenhum tipo de obrigação ou condição a ser cumprida.

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

2.22.1 – Tratamento Contábil

No prisma contábil, segundo o CPC 07 (R1) as subvenções devem ser reconhecidas quando existir razoável segurança de que a entidade cumprirá todas as condições estabelecidas e de que ela será recebida. Importante salientar que o simples recebimento não caracteriza como prova conclusiva de que as condições a ela vinculadas tenham sido totalmente cumpridas.

O mesmo CPC estabelece ainda que a forma como a subvenção é recebida não influencia no método de contabilização a ser adotado. A contabilização deve ser a mesma independentemente de a subvenção ser recebida em dinheiro ou como redução de passivo.

Em momento inicial, enquanto não atendidos os requisitos para reconhecimento da receita com subvenção na demonstração do resultado, a contrapartida da subvenção governamental registrada no ativo deve ser feita em conta específica do passivo.

Este benefício será reconhecido como receita ao longo do período em que ocorrem as respectivas despesas com o qual se pretende compensar, ou seja, conforme ocorre as despesas alvos das subvenções, as mesmas serão reconhecidas como receitas no resultado do exercício. Sendo baixadas da conta inicialmente registrada no passivo. Não podendo desta forma ser creditada diretamente no Patrimônio Líquido da entidade.

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

2.22.2 – Tratamento Fiscal

Com relação às subvenções para custeio, o art. 441 do RIR/18 reza que as subvenções correntes para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais serão computadas para fins de determinação do lucro operacional. Ou seja, as receitas de subvenções em que o beneficiário possa movimentar sem restrição ou sem requisitos a serem cumpridos deverão compor o lucro real e o resultado ajustado da entidade.

Já com relação à subvenção para investimento, a legislação fiscal, no art. 198, da IN RFB nº 1.700, de 2017, estabelece que as subvenções para investimento não serão computadas na apuração do lucro real e do resultado ajustado. Entretanto, não basta se enquadrar em subvenção para investimento para que essas receitas não sejam tributadas, outros requisitos contábeis devem ser observados, e se não atendidos o contribuinte não poderá proceder a exclusão.

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

Para que a entidade não tribute as subvenções para investimento, ela deverá destinar o valor do benefício à reserva de incentivos fiscais no Patrimônio Líquido. Importante destacar que segundo os incisos I e II do art. 198 da supracitada IN, a reserva de incentivo fiscal somente poderá ser utilizada para:

- ✓ Absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais reservas de lucros, com exceção da reserva legal; ou
- ✓ Aumento do capital social.

Na hipótese de utilização para absorção de prejuízos, a pessoa jurídica deverá recompor a reserva de incentivos fiscais na medida em que forem apurando os lucros. Além destes requisitos, o valor das subvenções não poderá compor a base de cálculo dos dividendos e nem ser restituídos aos sócios ou titulares em forma de redução do capital social que foi capitalizado com estes valores.

Por fim, o valor que constituir exclusão na parte A do e-Lalur e do e-LACS, deverá ser controlado na parte B, para ser adicionados ao lucro real e ao resultado ajustado quando descumpridas as condições estabelecidas na legislação.

2.23 - Instrumentos Financeiros

É todo e qualquer contrato que gere um **ativo financeiro** para uma parte enquanto, para a segunda parte, é gerado um **passivo financeiro** ou um **instrumento patrimonial**.

CPC's relacionados

~~CPC 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração~~

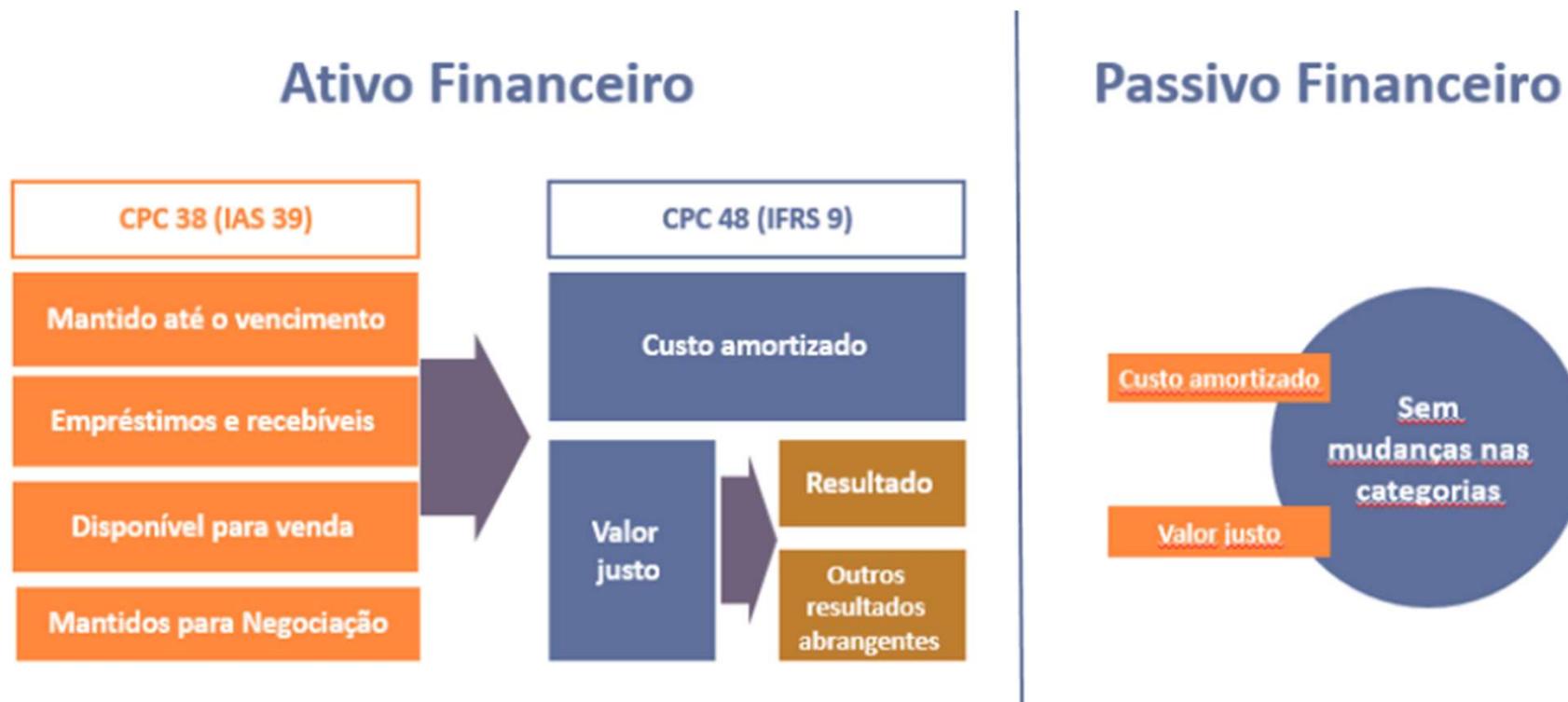
CPC 48 – Instrumentos Financeiros

CPC 39 – Instrumentos Financeiros: Apresentação

CPC 40 (R1) – Instrumentos Financeiros: Evidenciação

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

A classificação de instrumentos financeiros era tratada no CPC 38, foi revogado pelo CPC 48.



Segundo a norma antiga, os ativos financeiros eram classificados entre: mantidos até o vencimento; Empréstimos e recebíveis; Disponível para venda e mantidos para negociação.

Com o advento do CPC 48, essa classificação foi simplificada e passou a ser Custo amortizado e Valor justo, sendo que quando classificado como Valor justo, pode ter duas destinações: Resultado do exercício ou Outros Resultados abrangentes.

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

Aplicabilidade:

Deve ser aplicado por todas as entidades a todos os tipos de instrumentos financeiros:

- (a) compromissos de empréstimo que a entidade designe como passivos financeiros ao valor justo por meio do resultado
- (b) compromissos de empréstimo que possam ser liquidados pelo valor líquido à vista ou pela entrega ou emissão de outro instrumento financeiro.
- (c) compromissos para fornecer empréstimo à taxa de juros abaixo do mercado

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

Classificação:

- **Não derivativo:** a entidade é ou pode ser obrigada a receber ou entregar um número variável de seus próprios títulos patrimoniais;
- **Derivativo:** que será ou poderá ser liquidado por outro meio que não a troca de montante fixo de caixa ou outro ativo financeiro por número fixo de títulos patrimoniais da própria entidade.

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

Mensuração:

A mensuração depende da classificação dos instrumentos financeiros:

- **Empréstimos e recebíveis**: pelo custo histórico amortizado com a utilização da taxa de juros efetiva.
- **Instrumentos financeiros mantidos até o vencimento**: pelo custo histórico amortizado sendo o reconhecimento realizado pela taxa de juros efetiva da operação.
- **Instrumentos financeiros disponíveis para a venda**: pelo valor justo.
- **Instrumentos financeiros mensurados pelo valor justo por meio do resultado**: pelo valor justo.
- **Derivativos**: pelo valor justo.

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL



Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

Derivativos

São instrumentos financeiros cujo preço deriva do valor de mercado de um bem ou de outro instrumento financeiro.

Hedge (Proteção / Estratégia)

Tem como finalidade proteger a empresa do mercado físico de um bem ou ativo para reduzir algum tipo de risco, em outras palavras a intenção é a administração do risco.



O termo Hedge vem do inglês e significa “cerca”, “limite”, tendo tudo a ver com o conceito, que é “delimitar os preços, driblando a flutuação”.

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

Curiosidade:

Como surgiu o Hedge - Até meados dos anos 1800, os produtores dos EUA levavam seus grãos até Chicago, onde compradores adquiriam as sacas e distribuíaam por todo o país. Acontece que a produção era maior do que a demanda e os compradores forçavam os preços para baixo, causando sérios prejuízos aos fazendeiros.

A impossibilidade do produtor estimar a qual preço conseguiria vender seus grãos era um problema. Inclusive, muitos desses fazendeiros foram à falência por causa disso. Por volta de 1848, os produtores começaram a negociar antecipadamente com os compradores o preço para a aquisição de sua próxima safra, firmando um compromisso entre as duas partes. Esses compromissos facilitaram o planejamento dos fazendeiros e ajudaram a equilibrar a oferta e demanda no mercado.

A técnica acabou se expandindo e foram desenvolvidas maneiras de assegurar a integridade dos compromissos firmados; uma promessa de comprar o produto a certo preço não valia nada se, na hora de efetivar o negócio, uma das partes a descumprisse.

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

Tipos de derivativos:

Commodities agrícolas:

Negociação de café, boi, soja, milho, açúcar, etanol, etc.

Financeiros: Valores de mercado referenciado em taxas ou índices financeiros (taxa de juros, inflação, câmbio, ações, etc.)

Energia e climáticos:

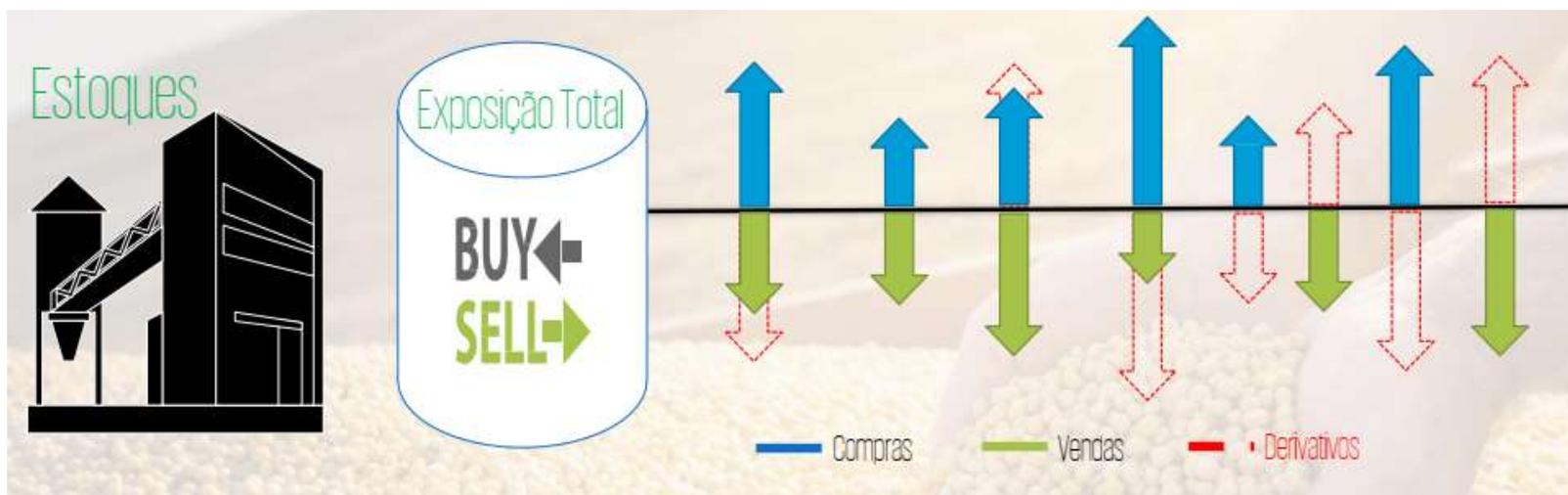
Negociação de energia elétrica, gás natural, crédito de carbono, etc.

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

Finalidade dos derivativos ou Operações com derivativos

Proteger o participante do mercado físico contra variações adversas de taxas, cotações ou preços.

Ter uma posição em mercado de derivativos oposta à posição assumida no mercado a vista, para minimizar o risco de perda financeira decorrente de alteração adversa de preços.



Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

Finalidades:

- ❖ **Proteção** – Operação que visa fixar antecipadamente o preço de uma mercadoria ou ativo financeiro de forma a neutralizar o impacto de mudanças no nível de preços.
- ❖ **Arbitragem** – Operação que visa tirar proveito da diferença de preços de uma mesmo produto negociados em mercados diferentes, aproveitando as discrepâncias momentâneas que eventualmente acontecem.
- ❖ **Especulação** – Operação que visa a obtenção de lucro, porém com um alto grau de risco.

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

Exemplo prático:

- ✓ Compra de ações de uma empresa por R\$20 e, paralelamente, compra as opções de venda após três meses dessas ações.
- ✓ Tenha em mente que as opções, assim como os contratos futuros, são derivativos e servem como um seguro do investimento.
- ✓ As opções de venda são ativos que garantem o direito de vender as ações da empresa por um determinado valor, dentro de um determinado período.
- ✓ Após um mês, se as ações caírem a R\$10, você ainda tem o direito de vendê-las pelo valor estabelecido, pois você pagou o prêmio, que é o preço das opções.
- ✓ Ações e opções têm sempre um comportamento inverso: quando uma cai, a outra sobe, assim apesar da desvalorização, o investidor não sai necessariamente perdendo a totalidade da desvalorização da ação.

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

Categorias de Hedge:

- **Hedge de valor justo:** finalidade de proteger um ativo ou passivo reconhecido, ou um compromisso firme ainda não reconhecido.
- **Hedge de fluxo de caixa:** atribuível a um determinado risco associado com um ativo ou passivo reconhecido ou uma transação altamente provável, que possa afetar futuramente o resultado da entidade.
- **Hedge de investimentos no exterior:** está relacionado à participação da empresa em uma subsidiária no exterior.

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

Hedge natural

O Hedge natural está associado às ações de empresas exportadoras, que têm ativos em dólar ou operam com a moeda. Esses papéis se valorizam quando o real cai, porque a receita da exportação aumenta. Portanto, eles equilibram as perdas com ações de empresas que operam apenas com a moeda nacional.

Se a empresa exportadora vende seu produto a US\$1 a unidade, quando menos vale o real, maior será o valor da conversão da receita de exportação.

Se US\$1 = R\$ 3,50, a venda de um produto rende R\$3,50. Se US\$1 = R\$4,50, a mesma venda rende R\$1 a mais. Isso significa que, mesmo que o real apresente queda, as ações dessa empresa provavelmente vão subir.

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

Principais tipos de derivativos:

A Termo (NDF – Non Deliverable Forward)

Comprador e vendedor se comprometem a comprar ou vender, em data futura, certa quantidade de um bem (mercadoria ou ativo financeiro), a um preço fixado na própria data da celebração do contrato. A negociação desses contratos pode acontecer em mercado de balcão ou em bolsa. As partes que estão negociando ficam vinculadas uma a outra até a liquidação do contrato.

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

Futuros

São acordos entre duas empresas para a troca em data futura a um preço estabelecido entre as partes. É possível a liquidação desses contratos antes do prazo de vencimento. Os contratos futuros são negociados somente em bolsas. O mercado futuro é uma evolução do mercado a termo.

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

De opção

São contratos que dão a compradores ou vendedores o direito, mas não a obrigação, de comprar ou vender o ativo relacionado, em um data futura (data do vencimento da opção), por um preço preestabelecido.

Quem adquirir o direito deve pagar um prêmio ao vendedor assim como num acordo de seguro.

Swaps (troca)

São contratos firmados firmado entre duas partes as quais concordam em trocar fluxos de caixa na mesma ou em moedas diferentes de acordo com as regras estabelecidas entre as partes.

As operações visam melhorar o rendimento, mudar o risco do crédito, refletir uma visão sobre as taxas de juros, mudar a data de vencimento de um título, assim as partes trocam o fluxo financeiro de uma operação sem mudar o principal.

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

Modalidades de Swap:

1. Swap de Taxa de Juros: Nesta modalidade são feitos contratos em que as partes envolvidas trocam os indexadores associados a seus ativos ou passivos, onde uma das taxas é pré-fixada e a outra é variável.

2. Swap de Índices: Os *swaps* de índices são utilizados quando a rentabilidade é associada a um índice de preços ou a um índice de ações. Como por exemplo, o IGP-M, o CDI, o IPCA e o Ibovespa.

3. Swap Cambial: Nessa modalidade de *swap* cambial, rentabilidade dos ativos e passivos estão indexadas à cotação de uma moeda e a permuta ocorrerá para uma taxa de juro pré-determinada.

4. Swap de Commodities: As operações de *swap* de *commodities* são utilizados por empresas importadoras e exportadoras de matéria prima internacional e a rentabilidade está atrelada à variação do preço das *commodities*.

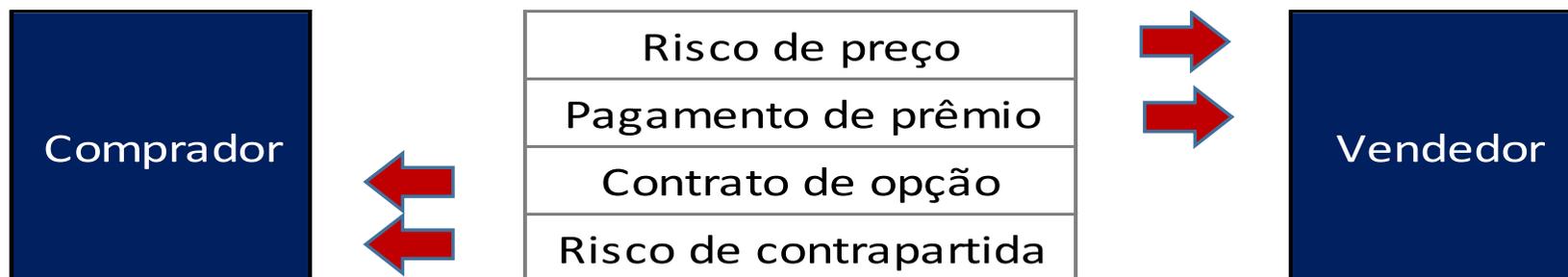
Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

Características dos mercados:

	A termo	Futuro	Opções	SWAP
Onde se negocia	Balcão ou Bolsa	Somente Bolsa	Balcão ou Bolsa	Balcão ou Bolsa
O que se negocia	Compromisso de comprar ou vender um bem por preço fixado em data futura	Compromisso de comprar ou vender um bem por preço fixado em data futura	Os compradores adquirem o direito de comprar ou vender por preço fixo em data futura	Compromisso de troca de um bem por outro. Trocam-se fluxos financeiros
Liquidação	Normalmente a liquidação ocorre somente no vencimento	Presença de ajuste diário, com base no fechamento da bolsa	Liquidam-se os prêmios na contratação da operação. No vencimento apura-se o valor do exercício de direito do comprador.	Somente no vencimento ou antecipado com a concordância das partes

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

Mercado de Balcão (OTC – Over The Counter)



Mercado Organizado (Bolsa)



Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

Objeto de Hedge

É aquilo que será protegido, pode ser um ativo, um passivo, um compromisso firme, uma transação prevista muito provável ou um investimento líquido fora do país.

Instrumento de Hedge

Pode ser tanto um derivativo designado, quanto um ativo financeiro não derivativo ou ainda um passivo financeiro não derivativo, é aquilo que protege o objeto.

Compromisso firme diz respeito a um acordo obrigatório para a troca de determinada quantidade de recursos, a um preço fixado em uma data. Neste caso, já existindo um vínculo contratual.

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

Impacto Contábil

Depende do tipo da operação:

	Termo	Futuro	Opção	Swap
Taxas e emolumentos	X	X	X	X
Margens de garantia (se negociado em bolsa)		X	X	
Prêmios pagos ou recebidos			X	
Ajustes financeiros diários		X		
Diferencial a receber / a pagar				X
Ajuste contábil (valor justo)	X	X	X	X

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

Exemplo: Soja x Opção

Objeto de Hedge	Condição	Débito	Crédito
Reconhecimento Inicial		AC - Estoque	PC - Obrigação
Mensuração Subsequente	Se o preço aumentar	Resultado - Perda AVJ	PC - AVJ
	Se o preço diminuir	PC - AVJ	Resultado - Ganho AVJ
Liquidação		PC - Obrigação	AC - Caixa e equivalentes

Instrumento de Hedge	Condição	Débito	Crédito
Reconhecimento Inicial		Resultado - Prêmio	PC - Margem corretora
Mensuração Subsequente	Se ganho	AC - Derivativo - Ganho não realizado	Resultado - Derivativo - Ganho não realizado
	Se perda	Resultado - Derivativo - Perda não realizada	PC - Derivativo - Perda não realizada
Liquidação	Se ganho	AC - Margem corretora	Resultado - Derivativo - Ganho realizado
	Se perda	Resultado - Perda realizada	AC - Margem corretora

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

Exemplo: Soja x Futuro

Objeto de Hedge	Condição	Débito	Crédito
Reconhecimento Inicial		AC - Estoque	PC - Obrigação
Mensuração Subsequente	Se o preço aumentar	Resultado - Perda AVJ	PC - AVJ
	Se o preço diminuir	PC - AVJ	Resultado - Ganho AVJ
Liquidação		PC - Obrigação	AC - Caixa e equivalentes

Instrumento de Hedge	Condição	Débito	Crédito
Reconhecimento Inicial		Não se aplica	Não se aplica
Mensuração Subsequente	Se ganho	AC - Derivativo - Ganho não realizado	Resultado - Derivativo - Ganho não realizado
	Se perda	Resultado - Derivativo - Perda não realizada	PC - Derivativo - Perda não realizada
Liquidação	Se ganho	AC - Margem corretora	Resultado - Derivativo - Ganho realizado
	Se perda	Resultado - Perda realizada	AC - Margem corretora

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

Exemplo: Contrato SWAP a Termo de Moedas (Empréstimos e financiamentos)

Objeto de Hedge	Condição	Débito	Crédito
Não se aplica			
Instrumento de Hedge	Condição	Débito	Crédito
Reconhecimento Inicial		Não se aplica	Não se aplica
Mensuração Subsequente (ponta ativa x ponta passiva)	Se ganho	AC - Caixa e equivalentes de caixa	Receitas financeiras
	Se perda	Despesas financeiras	AC - Caixa e equivalentes de caixa
Mensuração Subsequente - Ajuste - Valor justo do contrato (MTM)	Se ganho	AC - Contratos de SWAP (MTM)	Receitas - Valor Justo de contratos SWAP
	Se perda	Despesas - Valor Justo de contratos SWAP	PC - Contratos de SWAP (MTM)
Liquidação	Se ganho	AC - Contratos de SWAP (MTM)	Receitas - Valor Justo de contratos SWAP
	Se perda	Despesas - Valor Justo de contratos SWAP	PC - Contratos de SWAP (MTM)

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

Operacional x Financeiro

ITG 2004 (Interpretação Técnica Geral)

Os ajustes decorrentes de variação de preço, após a baixa dos estoques, devem ser classificados como ingresso ou dispêndio operacional.

Comentário

Os itens 16 e 17 (ITG 2004) estabelecem que as variações de preço dos produtos em operações de ato cooperado são de ordem operacional, e não financeira, mesmo quando ocorrem nas operações com o mercado externo. No caso das exportações, as variações cambiais terão tratamento próprio das operações da cooperativa com o mercado externo.

A variação de preço entre a provisão de fixação e a fixação, após o encerramento do exercício, deve ser classificada no resultado operacional, preservando os indicadores de análise de desempenho da atividade.

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

Passos do efeito contábil

1. Identificar todos os eventos a serem registrados:
 - Contratação (pagamento de taxas, prêmios, depósito da margem, etc)
 - Ajuste financeiro e recebimento / pagamento de diferencial
 - Ajuste contábil do valor justo
 - Liquidação
2. Analisar quais contas foram alteradas com o evento.

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

Efeito tributário do Hedge

A IN RFB n 1700/2017 em seu art. 107 considera para fins de hedge as operações com derivativos destinadas, exclusivamente, à proteção contra riscos inerentes às oscilações de preço ou de taxas, quando o objeto do contrato negociado:

- I. Estiver relacionado com as atividades operacionais da pessoa jurídica; e
- II. Destinar-se à proteção de direitos ou obrigações da pessoa jurídica.

Devem ainda atender, cumulativamente, às seguintes condições:

I - Ter comprovada a necessidade do hedge por meio de controles que mostrem os valores de exposição ao risco e destacado o processo de gerenciamento de risco e a metodologia utilizada na apuração desses valores; e

II - Ter demonstrada a adequação do hedge por meio de controles que comprovem a existência de correlação na contratação da operação, entre as variações de preço do instrumento de hedge e os retornos esperados objeto de hedge.

***Hedge accounting* ou “contabilidade de *hedge*”**

É uma estratégia contábil opcional utilizada por empresas que desejam eliminar ou reduzir a volatilidade nos resultados ou no patrimônio líquido decorrente de operações de *hedge*.

Essa volatilidade nasce da forma de mensuração e classificação dos instrumentos utilizados para *hedge*, que muitas vezes é diferente da forma como os itens protegidos são contabilizados.

O *hedge accounting* proporciona o casamento das formas de mensuração e reconhecimento de resultados dos instrumentos de *hedge* no mesmo período contábil em que é apurado o valor justo dos objetos de *hedge*.

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

Hedge Econômico

Proteção a efeitos indesejáveis de oscilações de moeda estrangeira, taxas de juros, commodities, etc...



Hedge Accounting

*Proteção a efeitos indesejáveis de oscilações de moeda estrangeira, taxas de juros, commodities, etc., e **solucionando questões de descasamento contábil ...***

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

Hedge Econômico x Hedge Accounting

Econômico

- Estratégia de hedge
- Política de gerenciamento de riscos
- Processos para monitoramento de riscos financeiros

Podendo gerar
descasamento
contábil

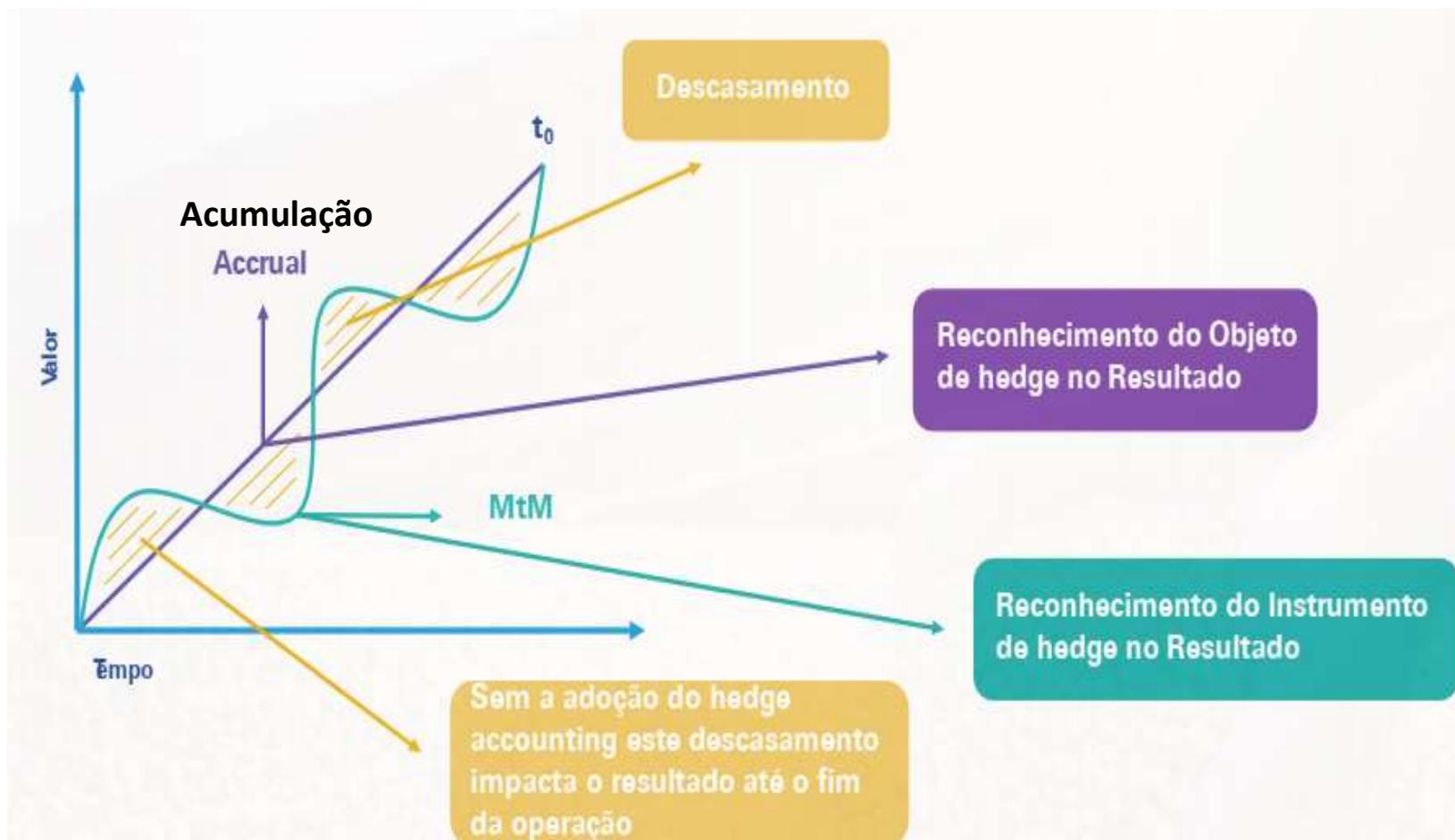
Accounting

- Estratégia de hedge
- Definição do tipo de hedge
 - Valor justo
 - Fluxo de caixa
 - Investimento líquido no exterior
- Política de gerenciamento de riscos
- Processo para monitoramento de riscos financeiros
- Testes de efetividade (periódico)
- Documentação de hedge

Mitigação do
descasamento
contábil

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

Hedge Econômico x Hedge Accounting



Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

Exemplo: Operação a Termo (NDF)

Contrato de importação de máquina em 31/05/2020, entrega em 30/09/xx, o preço de U\$ 50.000,00, dólar futuro de R\$ 5,36, o que representaria na contratação R\$ 268.000,00 considerando a taxa de conversão (U\$ 1,00 = R\$ 5,36).

Temendo que o dólar em 30/09/2020 venha a subir, onerando a aquisição da máquina, a empresa vai no mercado de balcão e adquire um contrato de NDF com valor nocional de U\$ 50.000,00 (cinquenta mil dólares) com preço futuro de R\$ 5,36, ou seja, o valor do nocional do contrato em reais é idêntico ao do contrato de importação da máquina, protegendo a importação (hedge).

Portanto temos:

Valor Nocional: U\$ 50.000,00 (cinquenta mil dólares)

Valor Nocional em reais: R\$ 268.000,00 (duzentos e sessenta e oito mil reais)

Dólar futuro contratado: U\$ 1,00 = R\$ 5,36

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

A tabela abaixo representa as variações do dólar a cada fechamento de competência:

Data	Preço a Vista	Preço Futuro de US\$ 30/09/2020	Montante em Preço Futuro (Nocional)	Valor futuro do contrato	Valor Justo (MTM)	Varição no Valor Justo	d.u.
31/05/2020	4,7905	5,3600	268.000,00	-	-	-	86
30/06/2020		5,2200	261.000,00	(7.000,00)	(6.887,21)	(6.887,21)	65
31/07/2020		5,4505	272.525,00	4.525,00	4.477,75	11.364,97	42
31/08/2020		5,5206	276.030,00	8.030,00	7.987,97	3.510,21	21
30/09/2020	5,3600	5,6705	283.525,00	15.525,00	15.525,00	7.537,03	-

Importante: O Valor Justo (MTM) utiliza taxa de desconto igual ao CDI cotado a 6,5% a.a. para ano de 252 dias úteis (d.u.)

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

Contabilização:

a. Em 30/06/2020 – Perda pela variação negativa do dólar:

D- Perdas em operações com derivativos (outras despesas operacionais)	R\$ 6.887,21
C- Derivativos financeiros a pagar – NDF (passivo circulante)	R\$ 6.887,21

b. Em 31/07/2020 – Ganho pela variação positiva do dólar, estornando a perda

D- Derivativos financeiros a pagar – NDF (passivo circulante)	R\$ 6.887,21
C- Perdas em operações com derivativos (outras despesas operacionais)	R\$ 6.887,21
D- Derivativos financeiros a receber – NDF (ativo circulante)	R\$ 4.477,75
C- Ganhos em operações com derivativos (outras receitas operacionais)	R\$ 4.477,75

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

Contabilização:

c. Em 31/08/2020 – Ganho pela variação positiva do dólar

D- Derivativos financeiros a receber – NDF (ativo circulante)	R\$ 3.510,21
C- Ganhos em operações com derivativos (outras receitas operacionais)	R\$ 3.510,21

d. Em 31/09/2020 – Ganho pela variação positiva do dólar e liquidação do contrato

D- Derivativos financeiros a receber – NDF (ativo circulante)	R\$ 7.537,03
C- Ganhos em operações com derivativos (outras receitas operacionais)	R\$ 7.537,03
D- Bancos conta movimento	R\$ 15.525,00
C- Derivativos financeiros a receber – NDF (ativo circulante)	R\$ 15.525,00

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

Consideração:

Perceba que os ganhos e perdas do NDF estão sendo reconhecidos no resultado da pessoa jurídica em cada competência para cobrir a variação do contrato de importação da máquina, contudo, como a máquina não está no ativo da pessoa jurídica, pois a importação não ocorreu ainda, a variação do item *protegido* não aparece no resultado.

É isso que a contabilidade chama de assimetria: A variação do instrumento de *hedge* aparece no balanço (NDF), porém, a variação do item *protegido* (máquina) ainda não aparece.

Para anular estes efeitos que algumas organizações adotaram o ***hedge accounting*** que também está previsto no CPC 48, ao adotar essas diretrizes é permitido à organização reconhecer as duas pernas da variação, tanto do instrumento de *hedge*, quanto do item protegido, zerando os efeitos no resultado da pessoa jurídica.

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

Exemplo: SWAP

Importação cujo pagamento será em dólares, no valor de US\$ 10.000,00, sendo pago em 3 parcelas com vencimento de 30 em 30 dias. Para não ficar exposta ao risco cambial, efetuou a contratação de uma operação de *swap* junto a uma instituição financeira para trocar a variação do câmbio (situação de risco) pela variação da Taxa de juros CDI + 5% a.a., visando a proteção de seus direitos.

- Indexador original (Risco): Dólar
- Indexador fixado (Proteção): CDI + 5 % a.a.
- Data do Contrato Swap: 01/08/2020
- Cotação do Dólar na data inicial: R\$ 5,10
- Valor Nominal: R\$ 51.000,00 (US\$ 10.000,00 x R\$ 5,10)
- Vencimento do Contrato: 30/10/2020
- CDI: 1,90 %
- Cotação do Dólar no vencimento do contrato: R\$ 5,57

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

Desta forma teríamos na data do vencimento do contrato:

Valor nominal: R\$ 51.000,00

Ponta ativa (Pré-fixada): 1,9% + 5% a.a

Período: 3 meses

Ponta passiva (Dólar): Variação cambial

Data	Taxa perna ativa	Taxa perna passiva	Swap Ativo	Valor a pagar	Valor a Receber
30/08/2020	6,90%	5,31	17.099,32	17.700,00	600,68
30/09/2020	6,90%	5,39	17.199,21	17.966,67	767,46
30/10/2020	6,90%	5,57	17.299,69	18.566,67	1.266,98

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

Swap Passivo - (Risco) = Total R\$ 54.233,33

1ª Parc em 30/08/2020: US\$ 3.333,33 x 5,31 = R\$ 17.700,00

2ª Parc em 30/09/2020: US\$ 3.333,33 x 5,39 = R\$ 17.966,67

3ª Parc em 30/10/2020: US\$ 3.333,33 x 5,57 = R\$ 18.566,67

Swap Ativo (CDI+5% a.a.) - (Proteção) = Total R\$ 51.598,22

1ª Parc.: $\{[(1,90 + 5) / 100] + 1\} ^ (22/252) = 1,00584208 \times R\$ 17.000,00 = R\$ 17.099,32$

2ª Parc.: $\{[(1,90 + 5) / 100] + 1\} ^ (44/252) = 1,01171829 \times R\$ 17.000,00 = R\$ 17.199,21$

3ª Parc.: $\{[(1,90 + 5) / 100] + 1\} ^ (66/252) = 1,01762882 \times R\$ 17.000,00 = R\$ 17.299,69$

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

Considerações:

Na situação exemplificada acima a empresa irá efetuar a importação pelo dólar atual e efetuará pagamento total de R\$ 54.233,33 pelo bem importado ao fornecedor, porém, como sua ponta ativa do contrato de *swap* ficou menor, ou seja, como ela trocou o valor da variação cambial pela taxa CDI + 5% a.a. ela receberá a diferença entre a ponta ativa e a passiva trazendo os efeitos para a taxa desejada.

Simplificando, no vencimento do contrato a referida empresa pagará ao fornecedor o total de R\$ 54.233,33, porém, receberá da instituição financeira um rendimento do contrato de *swap* no valor total de R\$ 2.635,12 (*Swap* passivo R\$ 54.233,33 (-) *Swap* ativo R\$ 51.598,22). Portanto, seu custo efetivo será R\$ 51.598,22 equivalente a variação CDI + 5% a.a. e não a variação cambial.

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

RECONHECIMENTO CONTÁBIL

De acordo com o CPC 48 – Instrumentos Financeiros, contratos de derivativos financeiros deverão ser mensurados obrigatoriamente ao seu valor justo. A entidade deverá reconhecer tais contratos sempre que se tornar parte das disposições contratuais do instrumento.

Assim sendo, temos os seguintes reconhecimentos:

LANÇAMENTOS CONTÁBEIS EM 30/08/2020

1. Reconhecimento positivo da operação de Swap com finalidade de Hedge, em cada competência:

1ª Parcela – Em 30/08/2020 (R\$ 17.700,00 – R\$ 17.099,32 = R\$ 600,68)

D – Derivativos de Hedge/Operações de Swap - Contas a Receber (Ativo)	600,68
C – Ganhos c/ Derivativos de Hedge (Conta de Resultado - Receita Financeira)	600,68

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

2. Reconhecimento do Ajuste a Valor Justo positivo do contrato de Swap, no reconhecimento inicial ou no ajuste mensal:

Valor Justo - 30/08/2020			
Taxa de deságio:	11,40%	a.a.	
Diferencial a receber/pagar	Períodos	Taxa	Valor Presente
R\$ 600,68	1	0,904%	R\$ 595,30
R\$ 600,68	2	0,904%	R\$ 589,97
Fair Value (Valor justo)			R\$ 1.185,28

Em 30/08/2020 – Reconhecimento inicial do AVJ

D – Derivativo de Swap - AVJ (Ativo Circulante)	1.185,28
C – Resultado c/ Derivativos de Hedge - AVJ (Receita Financeira)	1.185,28

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

LANÇAMENTOS CONTÁBEIS EM 30/09/2020

1. Reconhecimento positivo da operação de Swap com finalidade de Hedge, em cada competência:

2ª Parcela – Em 30/09/2020 (R\$ 17.199,21 – R\$ 17.966,67 = R\$ 767,46)

D – Derivativos de Hedge/Operações de Swap - Contas a Receber (Ativo) 767,46

C – Ganhos c/ Derivativos de Hedge (Resultado - Receita Financeira) 767,46

2. Realização (Ajuste) do AVJ positivo do contrato de Swap:

Taxa de deságio:	11,40% a.a.		
Diferencial a receber/pagar	Períodos	Taxa	Valor Presente
R\$ 767,46	1	0,904%	R\$ 760,58
Fair Value (Valor justo)			R\$ 760,58

Em 30/09/2020 – (AVJ Inicial R\$ 1.185,28 - AVJ 2ª Parcela R\$ 760,58 = R\$ 424,70)

D - Resultado com Derivativos de Hedge - AVJ (Receita Financeira) 424,70

C - Derivativo de Swap - AVJ (Ativo Circulante) 424,70

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

LANÇAMENTOS CONTÁBEIS EM 30/10/2020

1. Reconhecimento positivo da operação de Swap com finalidade de Hedge, em cada competência:

3ª Parcela – Em 30/10/2020 (R\$ 17.299,69 – R\$ 18.566,67 = R\$ 1.266,98)

D – Derivativos de Hedge/Operações de Swap - Contas a Receber (Ativo)	1.266,98
C – Ganhos com Derivativos de Hedge (Resultado - Receita Financeira)	1.266,98

2. Realização (Ajuste) do AVJ positivo do contrato de Swap:

Em 30/10/2020 – (Liquidação do Contrato = AVJ é igual a zero)

D - Resultado com Derivativos de Hedge - AVJ (Receita Financeira)	760,58
C – Derivativo de Swap - AVJ (Ativo Circulante)	760,58

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

3. Recebimento do rendimento da operação de Swap:

Em 30/10/2020

Recebimento do contrato de swap (R\$ 600,68 + R\$ 767,46 + R\$ 1.266,98 = R\$ 2.635,12)

D – Disponibilidades (Ativo Circulante) 2.635,12

C – Derivativos de Hedge /Operações Swap - Contas a Receber (Ativo) 2.635,12

IRRF – IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE

De acordo com o art. 50, da IN RFB nº 1.585, de 2015, os rendimentos auferidos nas operações de *Swap*, com fins especulativos, estão sujeitos a incidência do imposto de renda na fonte (IRRF), segundo as alíquotas constantes no art. 46, da supracitada Instrução Normativa

Nota: As perdas incorridas nas operações de *swap* somente serão dedutíveis na determinação do lucro real, se tal operação for registrada e contratada de acordo com as normas emitidas pelo CMN e pelo Bacen.

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

Exemplo: OPÇÃO

Contrato de opção é um derivativo financeiro onde as partes acordam **o direito** de comprar ou vender um ativo dado um período pré-estabelecido. Em todos os contratos de opção encontraremos duas partes:

- a. **Lançador da opção:** aquele assume a posição passiva do contrato e oferece o direito da compra ou venda ao titular.
- b. **Titular da opção:** a parte ativa do contrato, que mediante pagamento de prêmio possui **o direito** de comprar ou vender o ativo junto ao lançador.

Esses contratos, portanto, tem a função de proteger um preço futuro pré-estabelecido de um ativo subjacente tanto para a parte vendedora (lançador) quando para a parte compradora (titular).

Além disso, sempre que falarmos de contratos de opção poderemos ter duas situações: a) contratos de opção de compra (*call*) e; b) contratos de opção de venda (*put*).

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

Simplificando:

- a. **Opção de compra (*call*):** dá ao titular o direito de comprar o ativo subjacente do lançador até uma determinada data por um preço específico.
- b. **Opção de venda (*put*):** dá ao titular o direito de vender o ativo subjacente ao lançador até uma determinada data por um preço específico.

O preço do contrato é conhecido como preço *strike* ou preço de exercício.

Exemplo:

Em dado momento determina pessoa jurídica possui a intenção de comprar soja em grãos no mercado ao preço futuro de R\$ 100,00 (cem reais) a saca, em contraparte existe um vendedor que quer praticar o mesmo preço para um contrato futuro de seis meses.

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

Na situação do **comprador** ele assume a posição de titular e adquire um contrato de “opção de compra” de soja a um preço *strike* de R\$ 100,00 (cem reais), pagando um prêmio de R\$ 5,00 (cinco reais) ao vendedor. Desta forma, caso na data do exercício a soja suba acima deste valor, ou seja, caso na liquidação do contrato o valor da saca de soja esteja em R\$ 120,00, ele exerce a opção de compra e adquire o ativo por um valor mais baixo, no exemplo acima a um custo de R\$ 100,00 (cem reais) mais o prêmio de R\$ 5,00 (cinco reais), garantindo uma vantagem no valor de mercado de R\$ 15,00 (quinze reais).

Do contrário, caso na data de vencimento o valor da saca de soja esteja em R\$ 90,00, portanto, mais baixo que o derivativo contratado, ela pode desistir da aquisição do produto (lembramos que nos contratos de opção existe o direito de compra ou venda, mas não a obrigação) arcando apenas com o custo do “prêmio” que é o valor pago pelo direito de comprar ou não o ativo, contabilizando os R\$ 5,00 como despesa do exercício.

Ao **vendedor** (lançador da opção) restará sempre o prêmio pela venda do direito ao titular do contrato.

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

1. Reconhecimento Contábil - Contrato de compra de opção de compra

Tomando por base o contrato acima vamos simular as contabilizações no titular da opção, segundo as seguintes premissas:

- Valor da Strike da saca de soja: R\$ 100,00
- Prêmio por saca de soja: R\$ 5,00
- Números de sacas adquiridas: 1.000 scs
- Nocial do contrato: R\$ 100.000,00
- Data de aquisição do contrato: 01/11/2019
- Vencimento: 29/02/2020

Variações no valor futuro da saca de soja:

Data	Cotação Soja	Varição SC	MTM Contrato (variação x qtde)	Varição MTM
30/11/2019	R\$110,00	R\$10,00	R\$ 10.000,00	R\$ 10.000,00
31/12/2019	R\$112,00	R\$12,00	R\$ 12.000,00	R\$ 2.000,00
31/01/2020	R\$108,00	R\$8,00	R\$ 8.000,00	-R\$ 4.000,00
29/02/2020	R\$120,00	R\$20,00	R\$ 20.000,00	R\$ 12.000,00

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

a. Em 01/11/2019: Reconhecimento inicial do contrato (pagamento do prêmio):

D- Prêmios opções de compra (despesas)	R\$ 5.000,00
C- Bancos conta movimento (ativo)	R\$ 5.000,00

b. Em 30/11/2019: Reconhecimento do valor justo do contrato (variação do R\$ sc):

D- Ganhos com derivativos (ativo)	R\$ 10.000,00
C- Outras receitas operacionais (receita)	R\$ 10.000,00

c. Em 31/12/2019: Reconhecimento do valor justo do contrato (variação do R\$ sc):

D- Ganhos com derivativos (ativo)	R\$ 2.000,00
C- Outras receitas operacionais (receita)	R\$ 2.000,00

d. Em 31/01/2020: Reconhecimento do valor justo do contrato (variação do R\$ sc):

D- Outras receitas operacionais (receita)	R\$ 4.000,00*
C- Ganhos com derivativos (ativo)	R\$ 4.000,00*

** Em virtude de ser o mesmo contrato de derivativo, e a perda no ajuste MTM ser inferior ao ganho acumulado do período, o lançamento representa apenas o estorno parcial do ganho verificado.*

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

e. 29/02/2020: Reconhecimento do valor justo do contrato (variação do R\$ sc):

D- Ganhos com derivativos (ativo)	R\$ 12.000,00
C- Outras receitas operacionais (receita)	R\$ 12.000,00

Como o preço é favorável o titular exerce a compra das sacas de soja do lançador pelo preço *strike*.

f. 29/02/2020: Reconhecimento da aquisição das sacas de soja no estoque:

D- Estoques (ativo)	R\$ 100.000,00
C- Fornecedores (passivo)	R\$ 100.000,00
D- Estoques (ativo)	R\$ 20.000,00
C- Ganhos com derivativos (ativo)	R\$ 20.000,00

Nota 01: Se mensalmente os valores da cotação da soja fossem menores que o valor *strike* do contrato o titular da opção não exerceria a opção de compra, e, portanto, não haveria valor justo a reconhecer visto que não haveria exposição. Nessa situação a única contabilização seria o pagamento do prêmio.

Nota 02: Algumas auditorias exigem o reconhecimento do valor justo na opção de compra ainda que seja desfavorável ao titular, porém, nessas situações ao final do contrato o mesmo não exerce a opção e o valor justo deve ser estornado porque passa a ser zero.

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

2. Contabilizando - Contrato de compra de opção de venda

Suponhamos agora que o titular a fins de exemplificação possui o direito de exercer a venda das sacas de soja ao lançador da opção, os dados são:

- Valor da Strike da saca de soja: R\$ 100,00
- Prêmio por saca de soja: R\$ 5,00
- Números de sacas adquiridas: 1.000 scs
- Ncional do contrato: R\$ 100.000,00
- Data de aquisição do contrato: 01/11/2019
- Vencimento: 29/02/2020

Variações no valor futuro da SC de soja:

Data	Cotação Soja	Variação SC	MTM Contrato (variação x qtde.)	Variação MTM
30/11/2019	R\$90,00	R\$ -10,00	R\$ 10.000,00	R\$ 10.000,00
31/12/2019	R\$85,00	R\$ -15,00	R\$ 15.000,00	R\$ 5.000,00
31/01/2020	R\$80,00	R\$ -20,00	R\$ 20.000,00	R\$ 5.000,00
29/02/2020	R\$110,00	R\$ 30,00	R\$ -10.000,00	R\$ -30.000,00

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

Observações importantes:

1. Nos três primeiros meses o contrato representa um ganho ao titular, visto que o preço da cotação da soja está abaixo do valor strike do contrato de opção de venda.
2. No mês da liquidação para fins de exemplificação o valor muda de posição, com o valor da soja no mercado maior que o preço strike do contrato, portanto, nesse cenário hipotético o titular não exerce a opção de venda, visto que vender o produto no mercado apresenta melhores condições.

Assim temos:

a. 01/11/2019: Reconhecimento inicial do contrato (pagamento do prêmio):

D- Prêmios opções de venda (despesa)	R\$ 5.000,00
C- Bancos conta movimento (ativo)	R\$ 5.000,00

b. 30/11/2019: Reconhecimento do valor justo do contrato (variação do R\$ sc):

D- Ganhos com derivativos (ativo)	R\$ 10.000,00
C- Outras receitas operacionais (receita)	R\$ 10.000,00

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

c. 31/12/2019: Reconhecimento do valor justo do contrato (variação do R\$ sc):

D- Ganhos com derivativos (ativo)	R\$ 5.000,00
C- Outras receitas operacionais (receita)	R\$ 5.000,00

d. 31/01/2020: Reconhecimento do valor justo do contrato (variação do R\$ sc):

D- Ganhos com derivativos (ativo)	R\$ 5.000,00
C- Outras receitas operacionais (receita)	R\$ 5.000,00

e. 29/02/2020: Reconhecimento do valor justo do contrato (variação do R\$ sc):

D- Outras receitas operacionais (receita)	R\$ 20.000,00
C- Ganhos com derivativos (ativo)	R\$ 20.000,00
D- Outras despesas operacionais (despesa)	R\$ 30.000,00 *
C- Perdas com derivativos (passivo)	R\$ 30.000,00 *

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

** O contrato passa a apresentar perda visto que o preço strike é menor que o valor de mercado do objeto de hedge. Em algumas situações como presume-se que neste cenário o titular já não exercerá a opção, não se reconhece a perda, porém, algumas auditorias exigem o reconhecimento do valor justo do contrato mesmo nessa situação.*

Como o preço do contrato de opção é desfavorável ao titular ele não exerce a opção de venda das sacas assumindo apenas o prêmio como perda. Desta forma, deve-se estornar o valor do MTM reconhecido no passivo conforme lançamento “e” acima e a operação se encerra.

f. 29/02/2020: Reconhecimento da liquidação sem opção de venda:

D- Perdas com derivativos (passivo)	R\$ 30.000,00
C- Outras despesas operacionais (despesa)	R\$ 30.000,00

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

3 - Demonstrações Contábeis:

As Demonstrações Contábeis devem ser elaboradas segundo a NBC TG 26 - Apresentação das Demonstrações Contábeis ou a NBC TG 1000, adotando as contas e nomenclaturas (terminologias) próprias das entidades cooperativas definidas nesta interpretação.

Com relação às Sociedades Cooperativas, suas demonstrações financeiras devem estar em conformidade com a NBC ITG 2004, de 24/11/2017 que diz:

“As determinações contidas nesta interpretação se aplicam a todo o tipo de cooperativa, no que não for conflitante com as determinações de órgãos reguladores (exemplos: Banco Central do Brasil (BCB), Agência Nacional de Saúde Suplementar (ANS), Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL), Agência Nacional de Transportes Terrestres (ANTT)). “

As notas explicativas devem conter, além das previstas nas Normas Brasileiras de Contabilidade, as seguintes informações:

- a. Se não discriminados nas demonstrações próprias, devem ser elaborados quadros com a composição dos saldos (ativos e passivos) e transações (ingressos e receitas, repasse aos associados, dispêndios, custos e despesas) com partes relacionadas, associados e não associados, desdobrados conforme a natureza das operações;

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

- b.** Discriminação dos fundos e reservas, detalhando sua natureza, finalidade e forma de utilização;
- c.** Composição, forma e prazo de realização das perdas registradas no Ativo;
- d.** Informações dos juros sobre as quotas do capital integralizado, conforme previsão estatutária.

3.1 - Balanço Patrimonial

O balanço patrimonial é a demonstração contábil destinada a evidenciar, quantitativa e qualitativamente, numa determinada data, o patrimônio e a composição do patrimônio líquido da entidade.

Essa demonstração deve ser estruturada de acordo com os preceitos da Lei nº 6.404, de 1976, atendidas as especificidades das sociedades cooperativas.

O [Balanço Patrimonial](#) deve evidenciar os componentes patrimoniais de modo a possibilitar aos seus usuários a adequada interpretação das suas posições patrimonial e financeira, comparativamente com o exercício anterior.

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

3.2 - Demonstração de Sobras (Lucros) ou Perdas (Prejuízos)

É a demonstração contábil destinada a **evidenciar a composição do resultado** formado num determinado período de operações da entidade.

A demonstração do resultado, **observado o princípio da competência**, evidenciará a formação dos vários níveis de resultados mediante confronto entre as receitas e os correspondentes custos e despesas.

Especialmente para as sociedades cooperativas esta demonstração deverá obedecer o disposto no item 7 da NBC ITG 2004/2017 que diz:

“A movimentação econômico-financeira compõe a Demonstração de Sobras ou Perdas, que deve evidenciar, separadamente, a composição do resultado do período, demonstrado segregadamente em ato cooperativo e ato não cooperativo, devendo ainda apresentar segregado por atividade, produto ou serviço desenvolvido pela entidade cooperativa.”

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

3.2.1 – Demonstração das Destinações Legais e Estatutárias

Visa demonstrar a destinação das sobras ou perdas obtidas nas operações com associados bem como os lucros ou prejuízos obtidos nas operações com não associados e o saldos remanescentes à disposição da AGO em conformidade com o Estatuto Social da cooperativa e o artigo 28 da Lei nº 5764, de 1971, abaixo transcrito:

“Art. 28. As cooperativas são obrigadas a constituir:

I - Fundo de Reserva destinado a reparar perdas e atender ao desenvolvimento de suas atividades, constituído com 10% (dez por cento), pelo menos, das sobras líquidas do exercício;

II - Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social, destinado a prestação de assistência aos associados, seus familiares e, quando previsto nos estatutos, aos empregados da cooperativa, constituído de 5% (cinco por cento), pelo menos, das sobras líquidas apuradas no exercício.

§ 1º Além dos previstos neste artigo, a Assembleia Geral poderá criar outros fundos, inclusive rotativos, com recursos destinados a fins específicos fixando o modo de formação, aplicação e liquidação.

§ 2º Os serviços a serem atendidos pelo Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social poderão ser executados mediante convênio com entidades públicas e privadas.”

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

Além das destinações especificadas o artigo 28 da mencionada Lei serão destinadas também para o FATES o resultado das operações realizadas com não associados. Esse aspecto legal está no artigo 87 da mesma Lei.

Art. 87. Os resultados das operações das cooperativas com não associados, mencionados nos artigos 85 e 86, serão levados à conta do "Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social" e serão contabilizados em separado, de molde a permitir cálculo para incidência de tributos.

Em se tratando de prejuízos apurados no decorrer do exercício, esses serão cobertos com recursos provenientes do Fundo de Reserva e, se insuficiente este, mediante rateio, entre os associados, na razão direta dos serviços usufruídos no período conforme prescrevo o artigo 89 da Lei nº 5.764, de 1971.

Art. 89. Os prejuízos verificados no decorrer do exercício serão cobertos com recursos provenientes do Fundo de Reserva e, se insuficiente este, mediante rateio, entre os associados, na razão direta dos serviços usufruídos, ressalvada a opção prevista no parágrafo único do artigo 80.

3.3 - Demonstração do Resultado Abrangente – CPC 26 (R1)

Conceito:

Resultado Abrangente é toda variação que ocorre no Patrimônio Líquido em um determinado período e que não sejam resultantes de movimentos com sócios na qualidade de proprietários, assim abrange as mutações no Patrimônio Líquido que, por qualquer motivo, não tenham transitado pelo resultado.

3.4 – Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido

Conceito:

A **Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido** é aquela destinada a evidenciar as mudanças, em natureza e valor, havidas no patrimônio líquido da entidade, num determinado período de tempo.

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

3.5 - Demonstração dos Fluxos de Caixa – DFC – CPC 3 (R2)

Objetivo:

O objetivo principal da Demonstração dos Fluxos de Caixa – DFC é promover informações relevantes sobre os pagamentos e recebimentos, em dinheiro, de uma empresa, ocorridos durante um determinado período, para com isso ajudar os usuários das demonstrações contábeis na análise da capacidade da entidade de gerar caixa e equivalentes de caixa.

3.6 – Demonstração do Valor Adicionado – CPC 09

Objetivo:

A DVA tem por objetivo demonstrar o valor da riqueza econômica gerada pelas atividades da empresa como resultante de um esforço coletivo e sua distribuição entre os elementos que contribuíram para sua criação.

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

3.7. Notas Explicativas

As Notas explicativas visam complementar de forma analítica as informações, critérios e procedimentos adotados na elaboração das Demonstrações Contábeis.

Elencamos abaixo algumas das notas explicativas obrigatórias pelo Art. 176 da Lei nº 6.404, de 1976:

- a) Informações sobre a base de preparação das demonstrações financeiras e das práticas contábeis adotadas;
- b) Principais critérios de avaliações patrimoniais;
- c) Políticas de depreciação, amortização e exaustão de ativos;
- d) Investimentos em outras sociedades;
- e) Ônus sobre elemento dos ativos;
- f) Reconhecimento dos Ativos e Passivos contingentes;
- g) Taxas de juros, datas de vencimentos e garantia das informações;
- h) Ajuste de exercícios anteriores;
- i) Eventos subsequentes;
- j) Outros fatos relevantes sobre as demonstrações contábeis apresentadas.

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

4. Aspectos Fiscais

4.1. Lucro Real

LUCRO REAL

Base de cálculo do IRPJ

Lucro societário do período, apurado segundo as normas contábeis, antes da provisão para o IRPJ, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação do IRPJ.

RESULTADO AJUSTADO

Base de cálculo da CSLL

Lucro societário do período, apurado segundo as normas contábeis, antes da provisão para a CSLL, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação da CSLL.

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

HISTÓRICO EVOLUÇÃO DA LEGISLAÇÃO CONTÁBIL



Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

RTT – PERÍODO DE 2010 A 2014 – DUAS CONTABILIDADES

SOCIETÁRIO

Empresas elaboravam sua contabilidade com base nas normas societárias emitidas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis e de acordo com as Leis nº 11.638, de 2007 e 11.941, de 2009.

FISCAL

Empresas eram obrigadas a estornar (expurgar) todos os lançamentos derivados dos novos métodos contábeis no ativo, passivo, patrimônio líquido e resultado e incluir lançamentos que existam e foram extintos através do **FCONT**.

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

Lei nº 12.973, de 2014

✓ **Extinção do Regime Tributário de Transição – RTT:**

O Regime tributário de transição, foi instituído pela Lei nº 11.941, de 2009, conversão da MP 449/08, com o intuito de anular os efeitos de receitas e despesas trazidos pelas Normas Internacionais de Contabilidade na apuração do tributos federais (IRPJ/CSLL/PIS/COFINS).

Com o RTT todas as organizações deveriam ter duas contabilidades, fiscal e societária. Porém, após a sua extinção o Governo Federal modificou a forma de apurar a bases de cálculo dos tributos federais mencionados.

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

Lei nº 12.973, de 2014

- ✓ **Convergência contabilidade societária e Fiscal.**
 - ✓ Normas Internacionais deixam de ser expurgadas e passam a ter tratamento de adições e exclusões assim como os demais ajustes da legislação tributária
 - ✓ Receita Federal passaria a ter competência para determinar as regras aplicadas no âmbito tributário acerca dos ajustes contábeis advindos das IFRS
 - ✓ Nascimento das subcontas

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

PERÍODOS DE APURAÇÃO

TRIMESTRAL

As bases de cálculo do IRPJ e da CSLL serão determinadas em períodos de apuração trimestrais, encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário.

ANUAL

A base de cálculo do IRPJ e da CSLL será determinado sempre em 31 de dezembro de cada ano calendário, por seu resultado acumulado.

Porém, nessa hipótese é necessário adiantar recolhimentos mensalmente (estimativas mensais)

Opção irrevogável para ano calendário

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

PERÍODOS DE APURAÇÃO

TRIMESTRAL

As bases de cálculo do IRPJ e da CSLL serão determinadas em períodos de apuração trimestrais, encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário.

CARACTERÍSTICAS

Períodos consolidados e independentes

- IRPJ e CSLL apurados apenas ao fim do trimestre;
- Saldos negativos consolidados por trimestre;
- Prejuízos fiscais independentes (limite de 30% para período posterior)
- Possibilidade de compensação do IRPJ e da CSLL com outros tributos administrados pela RFB

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

PERÍODOS DE APURAÇÃO

TRIMESTRAL

As bases de cálculo do IRPJ e da CSLL serão determinadas em períodos de apuração trimestrais, encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário.

PRAZO DE PAGAMENTO

- Pagamento em quota única até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do trimestre. Portanto: **abril, julho, outubro e janeiro.**
- **Opção:** Pagamento em três quotas, com valor mínimo de R\$ 1.000,00 vencíveis nos três meses subsequentes ao do encerramento do trimestre, acrescido de SELIC.

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

PERÍODOS DE APURAÇÃO

CARACTERÍSTICAS

- IRPJ e CSLL apurados mensalmente segundo a receita bruta do mês (presunção) ou segundo o balancete acumulado de redução ou suspensão (LALUR/LACS);
- Saldos negativos consolidados apenas ao final do período;

ANUAL

A base de cálculo do IRPJ e da CSLL será determinado sempre em 31 de dezembro de cada ano calendário, por seu resultado acumulado.

Porém, nessa hipótese é necessário adiantar recolhimentos mensalmente (estimativas mensais)

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

PERÍODOS DE APURAÇÃO

CARACTERÍSTICAS

- Prejuízos fiscais **do próprio ano** poderão ser compensados integralmente entre os meses. (atividade sazonais)
- Impossibilidade de compensar as estimativas mensais com outros tributos administrados pela RFB.

ANUAL

A base de cálculo do IRPJ e da CSLL será determinado sempre em 31 de dezembro de cada ano calendário, por seu resultado acumulado.

Porém, nessa hipótese é necessário adiantar recolhimentos mensalmente (estimativas mensais)

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

PERÍODOS DE APURAÇÃO

PRAZO DE PAGAMENTO

- Pagamento até o último dia útil do mês subsequente ao da apuração.
- Ajuste anual vincendo em março do ano subsequente quando apuração de dezembro ocorrer pela receita bruta.

ANUAL

A base de cálculo do IRPJ e da CSLL será determinado sempre em 31 de dezembro de cada ano calendário, por seu resultado acumulado.

Porém, nessa hipótese é necessário adiantar recolhimentos mensalmente (estimativas mensais)

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

ESTIMATIVAS MENSAS

RECEITA BRUTA

Base determinada pela aplicação dos percentuais de presunção sobre a receita bruta **do mês**.

A receita bruta compreende:

- O produto da venda de bens nas operações de conta própria;
- O preço da prestação de serviços em geral;
- O resultado auferido nas operações de conta alheia; e
- As receitas de outras atividades ou objeto principal da pessoa jurídica, nas quais ocorrem frequentemente.

São acrescidas a base de cálculo integralmente:

- Ganhos de capital, receitas financeiras, outras receitas operacionais

BALANCETES DE REDUÇÃO OU SUSPENSÃO

Base determinada pelo resultado acumulado do período ajustados no LALUR e no LACS, pelas adições, exclusões e compensações permitidas pela legislação.

- **Idêntico a apuração trimestral ou anual.**

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

ESTIMATIVAS MENSAIS

RECEITA BRUTA

Base determinada pela aplicação dos percentuais de presunção sobre a receita bruta **do mês**.

A receita bruta compreende:

- O produto da venda de bens nas operações de conta própria;
- O preço da prestação de serviços em geral;
- O resultado auferido nas operações de conta alheia; e
- As receitas de outras atividades ou objeto principal da pessoa jurídica, nas quais ocorrem frequentemente.

São acrescidas a base de cálculo integralmente:

- Ganhos de capital, receitas financeiras, outras receitas operacionais

ESPÉCIES DE ATIVIDADES:	Percentual sobre a receita	Percentual sobre a receita
	IRPJ	CSLL
Revenda a varejo de combustíveis e gás natural.	1,60%	12%
Venda de mercadorias ou produtos;	8%	
Transporte de cargas;		
Atividades imobiliárias (compra, venda, loteamento e incorporação)		
Serviços hospitalares;		
Atividade Rural;		
atividade de construção por empreitada com emprego de todos os materiais indispensáveis à sua execução;	16%	
Outras atividades não especificadas (exceto prestação de serviços);		
Serviços de transporte (exceto o de cargas);		
Instituições Financeiras reguladas pelo BACEN;	32%	32%
Serviços profissionais		
Intermediação de negócios;		
Administração, locação ou cessão de bens móveis/imóveis ou direitos;		
Serviços de construção civil, sem emprego de materiais		
Serviços em geral, para os quais não haja percentual específico		

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

ESTIMATIVAS MENSAIS

RECEITA BRUTA

Base determinada pela aplicação dos percentuais de presunção sobre a receita bruta **do mês**.

A receita bruta compreende:

- O produto da venda de bens nas operações de conta própria;
- O preço da prestação de serviços em geral;
- O resultado auferido nas operações de conta alheia; e
- As receitas de outras atividades ou objeto principal da pessoa jurídica, nas quais ocorrem frequentemente.

São acrescidas a base de cálculo integralmente:

- Ganhos de capital, receitas financeiras, outras receitas operacionais

NÃO INTEGRA A BASE DE CÁLCULO

- As receitas provenientes de atividade incentivada, na proporção do benefício de isenção ou redução do tributo a que a pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real ou resultado ajustado que fizer jus;
- As recuperações de créditos que não representem ingressos de novas receitas;
- A reversão de saldo de provisões;
- Os lucros e dividendos decorrentes de participações societárias não avaliadas pelo método da equivalência patrimonial, em empresas domiciliadas no Brasil;

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

ESTIMATIVAS MENSAIS

RECEITA BRUTA

Base determinada pela aplicação dos percentuais de presunção sobre a receita bruta **do mês**.

A receita bruta compreende:

- O produto da venda de bens nas operações de conta própria;
- O preço da prestação de serviços em geral;
- O resultado auferido nas operações de conta alheia; e
- As receitas de outras atividades ou objeto principal da pessoa jurídica, nas quais ocorrem frequentemente.

São acrescidas a base de cálculo integralmente:

- Ganhos de capital, receitas financeiras, outras receitas operacionais

NÃO INTEGRA A BASE DE CÁLCULO

- Os lucros, rendimentos e ganhos de capital decorrentes de participações societárias em empresas domiciliadas no exterior;
- As parcelas referentes aos ajustes de preços de transferência;
- A contrapartida do ajuste por aumento do valor de investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial;

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

ESTIMATIVAS MENSAIS

Apuração da base de cálculo

+

Lucro do período
(normas contábeis)

-

Adições

Exclusões

=

Lucro antes das
compensações

-

Compensações

=

Lucro Real e
Resultado Ajustado

BALANCETES DE REDUÇÃO OU SUSPENSÃO

Base determinada pelo resultado acumulado do período ajustados no LALUR e no LACS, pelas adições, exclusões e compensações permitidas pela legislação.

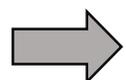
➤ **Idêntico a apuração trimestral ou anual.**

CONCEITO DE DESPESAS OPERACIONAIS DO IRPJ

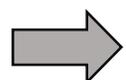
SÃO AS DESPESAS ADMITIDAS PELA LEGISLAÇÃO DO IRPJ

Despesas operacionais são aquelas que atendam aos requisitos cumulativos da necessidade, normalidade e usualidade, em relação às atividades operacionais e administrativas da pessoa jurídica. Em outras palavras, são aquelas despesas necessárias e inerentes ao desenvolvimento normal do objeto social da empresa administrativa ou operacionalmente.

CONCEITO DE DESPESAS OPERACIONAIS DO IRPJ



A partir deste conceito são analisadas **adições** de despesas não especificamente previstas na legislação.



Despesas que inicialmente parecem operacionais por sua nomenclatura, mas que não são necessárias a atividade da empresa, podem ser adicionadas em virtude deste dispositivo. Exemplo:

- a. Despesas com viagens;
- b. Despesas com aluguéis;
- c. Despesas com veículos;
- d. Despesas com remunerações de terceiros (motorista, doméstica, segurança, e etc.)

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

ESTIMATIVAS MENSAIS

Apuração da base de cálculo

+

Lucro do período
(normas contábeis)

Adições

-

Exclusões

=

Lucro antes das
compensações

-

Compensações

=

Lucro Real e
Resultado Ajustado

ADIÇÕES MAIS COMUNS

- Provisões, exceto para férias e 13º salário;
- Doações, exceto permitidas pela legislação;
- Despesas com brindes;
- Multas por infrações de lei e normas de natureza tributária e não tributária;
- Despesas com alimentação de sócios e diretores;
- Perdas em investimentos avaliados pelo MEP.

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

ESTIMATIVAS MENSAIS

Apuração da base de cálculo

+

Lucro do período
(normas contábeis)

-

Adições

Exclusões

=

Lucro antes das
compensações

-

Compensações

=

Lucro Real e
Resultado Ajustado

EXCLUSÕES MAIS COMUNS

- Ganhos em investimentos avaliados pelo MEP;
- Lucros e dividendos recebidos;
- Reversões dos saldos de provisões não dedutíveis;
- Reversões de perdas que não constituem novas receitas;
- Créditos de REINTEGRA (empresas exportadoras de produtos manufaturados)

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

ESTIMATIVAS MENSAIS

Apuração da base de cálculo

+

Lucro do período
(normas contábeis)

Adições

-

Exclusões

=

Lucro antes das
compensações

-

Compensações

=

Lucro Real e
Resultado Ajustado

ADIÇÕES IFRS

Instrução Normativa RFB nº 1.753, de 2017

Dispõe sobre os procedimentos de ajustes no LALUR e no LACS para novos pronunciamentos editados pelo CPC.

Últimos ajustes editados:

- CPC 47 – Receita de contrato com clientes
- CPC 06 (R2) – Arrendamento Mercantil

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

ESTIMATIVAS MENSAIS

Apuração da base de cálculo

+

Lucro do período
(normas contábeis)

Adições

-

Exclusões

=

Lucro antes das
compensações

-

Compensações

=

Lucro Real e
Resultado Ajustado

EXEMPLO

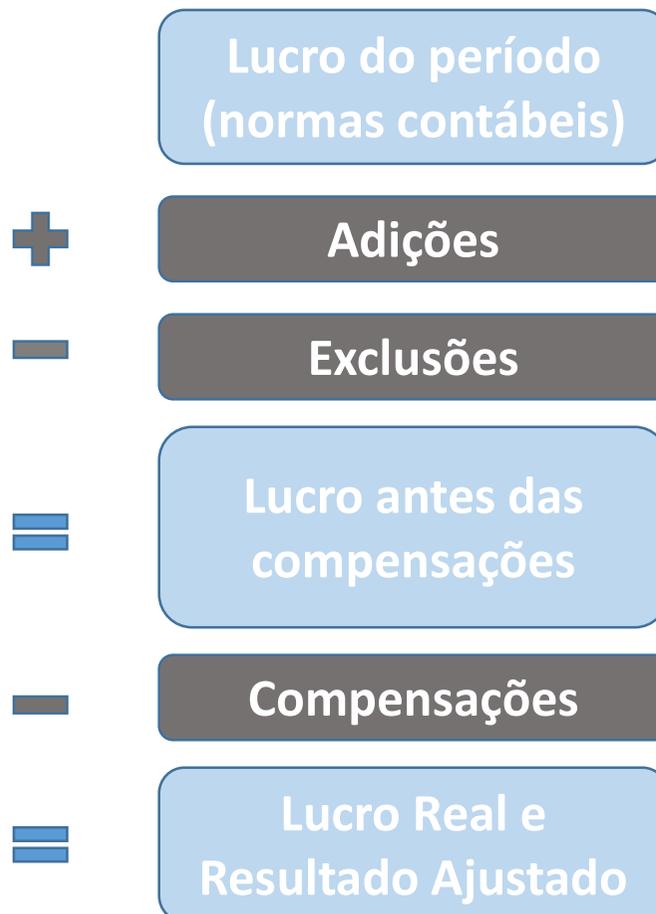
DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO

Receita Bruta	1.000.000,00
(-) Imp. s/ vendas e devoluções	(150.000,00)
Receita Líquida	850.000,00
(-) CPV e CMV do período	(550.000,00)
Lucro Bruto	300.000,00
(-) Despesas Operacionais	(180.000,00)
Desp. com pessoal	(60.000,00)
Multas por autuação fiscal	(45.000,00)
Provisão para perdas em estoques	(35.000,00)
Doações a fornecedores	(10.000,00)
Depreciação	(30.000,00)
(+) Outras receitas	30.000,00
Lucros e dividendos recebidos	30.000,00
(=) Lucro Líquido do período	150.000,00

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

ESTIMATIVAS MENSAIS

Apuração da base de cálculo



LALUR / LACS

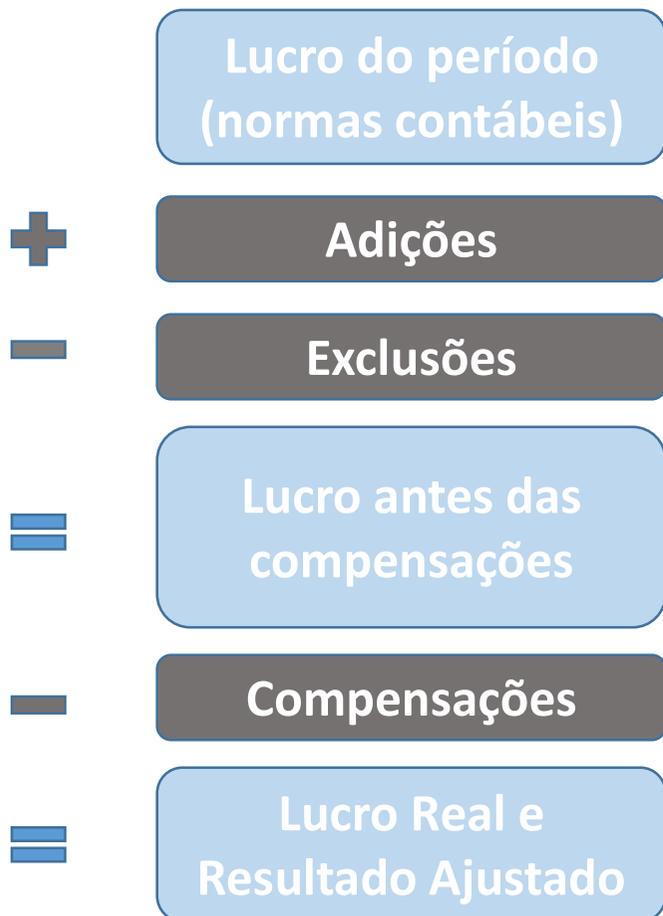
(=) Lucro Líquido do período	150.000,00
Adições	90.000,00
Multas por autuação fiscal	45.000,00
Prov. p/ perdas em estoques	35.000,00
Doações a fornecedores	10.000,00
Exclusões	30.000,00
Lucros e dividendos recebidos	30.000,00
Lucro Real e Resultado Ajustado	210.000,00

Desta forma ainda que o resultado societário da pessoa jurídica seja de R\$ 150.000,00, os ajustes determinados pela legislação fiscal elevam a base para R\$ 210.000,00

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS

Apuração da base de cálculo



COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS

O prejuízo fiscal e a base negativa da CSLL são deduções na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

- Consolidados trimestralmente ou anualmente;
- Podem compensar lucros de período futuros em até 30%;
- Devem ser segregados em operacionais ou não operacionais.

Exceção: *Atividade rural não se aplica o limite de 30%*

ASPECTOS ESPECÍFICOS AS COOPERATIVAS

ATOS COOPERATIVOS

ATO COOPERATIVO

Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais.

ATO NÃO COOPERATIVO

Os atos não-cooperativos são aqueles que importam em operação com terceiros não associados.

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

ASPECTOS ESPECÍFICOS AS COOPERATIVAS

ATOS COOPERATIVOS

RESULTADOS ESPECÍFICOS

- Resultados de aplicações financeiras, exceto para cooperativas de crédito.
- Ganhos de capital na alienação de ativos imobilizados, intangíveis e investimentos.

RFB não admite tais valores como atos cooperativos.

ATO NÃO COOPERATIVO

Os atos não-cooperativos são aqueles que importam em operação com terceiros não associados.

W1

CARF determinando (Súmula 141):

“As aplicações financeiras realizadas por cooperativas de crédito constituem atos cooperativos, o que afasta a incidência de IRPJ e CSLL sobre os respectivos resultados.”

Willian; 24/11/2020

ASPECTOS ESPECÍFICOS AS COOPERATIVAS

ATO COOPERATIVO

Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais.

CARACTERÍSTICAS

IRPJ: NÃO INCIDÊNCIA

CSLL: ISENÇÃO

*O ato cooperativo **não implica operação de mercado**, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.*

ASPECTOS ESPECÍFICOS AS COOPERATIVAS

ATO COOPERATIVO

Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais.

CARACTERÍSTICAS

Resultados auferidos pelas cooperativas devem ser segregados entre: operações com cooperados (atos cooperativos) e operações com não cooperados (atos não cooperativos).

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

ASPECTOS ESPECÍFICOS AS COOPERATIVAS

SEGREGAÇÃO CONTÁBIL

Descrição	Total	Ato Cooperativo	Ato Não Cooperativo
Receita bruta	100.000,00	80.000,00	20.000,00
(-) Tributos sobre vendas	(20.000,00)	(16.000,00)	(4.000,00)
(-) Devoluções e cancelamentos	(5.000,00)	(4.000,00)	(1.000,00)
Receita líquida	75.000,00	60.000,00	15.000,00
(-) Custo do produto vendido	(65.000,00)	(52.000,00)	(13.000,00)
Resultado bruto	10.000,00	8.000,00	2.000,00
(-) Despesas administrativas	(5.000,00)	(4.000,00)	(1.000,00)
(-) Despesas indedutíveis	(1.000,00)	(800,00)	(200,00)
Lucro Líquido	4.000,00	3.200,00	800,00

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

ASPECTOS ESPECÍFICOS AS COOPERATIVAS

LALUR/LACS

Lucro antes do IRPJ e da CSLL	4.000,00
(-) Exclusão dos atos cooperativos	(3.200,00)
Base antes das adições	800,00

Após anulação dos efeitos dos atos cooperativos teríamos exatamente como base de cálculo o resultado verificado com terceiros (atos não cooperados).

ADIÇÕES E EXCLUSÕES

Parecer Normativo CST nº 49 de 25 de agosto de 1987 em que o mesmo determinou:

*I - As sociedades cooperativas que exerçam atividades com resultados tributáveis (atos não cooperativos) devem oferecer à tributação uma parcela, **proporcionalmente determinada**, do valor **dos custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do resultado tributável que não sejam dedutíveis na determinação do lucro real** das pessoas jurídicas em geral, nos termos do artigo 387, I, do Regulamento do Imposto de Renda/80.*

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

ASPECTOS ESPECÍFICOS AS COOPERATIVAS

LALUR/LACS

Lucro antes do IRPJ e da CSLL	4.000,00
(-) Exclusão dos atos cooperativos	(3.200,00)
Base antes das adições	800,00
(+) Adição despesas indedutíveis	200,00
Lucro Real / Resultado Ajustado	1.000,00

ADIÇÕES E EXCLUSÕES

Parecer Normativo CST nº 49 de 25 de agosto de 1987 em que o mesmo determinou:

*I - As sociedades cooperativas que exerçam atividades com resultados tributáveis (atos não cooperativos) devem oferecer à tributação uma parcela, **proporcionalmente determinada**, do valor dos custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do resultado tributável que não sejam dedutíveis na determinação do lucro real das pessoas jurídicas em geral, nos termos do artigo 387, I, do Regulamento do Imposto de Renda/80.*

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

4.2. Lucro Presumido

LUCRO PRESUMIDO

Base de cálculo do IRPJ

Base de cálculo do IRPJ apurada a partir da presunção de lucro verificada nas atividades operacionais da pessoa jurídica, segundo percentuais pré-estabelecidos, acrescido das demais receitas verificadas no período.

RESULTADO PRESUMIDO

Base de cálculo da CSLL

Base de cálculo da CSLL apurada a partir da presunção de lucro verificada nas atividades operacionais da pessoa jurídica, segundo percentuais pré-estabelecidos, acrescido das demais receitas verificadas no período.

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO

RECEITA BRUTA

Base determinada pela aplicação dos percentuais de presunção sobre a receita bruta **do mês**.

A receita bruta compreende:

- O produto da venda de bens nas operações de conta própria;
- O preço da prestação de serviços em geral;
- O resultado auferido nas operações de conta alheia; e
- As receitas de outras atividades ou objeto principal da pessoa jurídica, nas quais ocorrem frequentemente.

São acrescidas a base de cálculo integralmente:

- **Ganhos de capital**, receitas financeiras, outras receitas operacionais

ESPÉCIES DE ATIVIDADES:	Percentual sobre a receita	Percentual sobre a receita
	IRPJ	CSLL
Revenda a varejo de combustíveis e gás natural.	1,60%	12%
Venda de mercadorias ou produtos;	8%	
Transporte de cargas;		
Atividades imobiliárias (compra, venda, loteamento e incorporação)		
Serviços hospitalares;		
Atividade Rural;		
atividade de construção por empreitada com emprego de todos os materiais indispensáveis à sua execução;	16%	
Outras atividades não especificadas (exceto prestação de serviços);		
Serviços de transporte (exceto o de cargas);		
Instituições Financeiras reguladas pelo BACEN;	32%	32%
Serviços profissionais		
Intermediação de negócios;		
Administração, locação ou cessão de bens móveis/imóveis ou direitos;		
Serviços de construção civil, sem emprego de materiais		
Serviços em geral, para os quais não haja percentual específico		

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

LUCRO PRESUMIDO

Base de cálculo do IRPJ

Base de cálculo do IRPJ apurada a partir da presunção de lucro verificada nas atividades operacionais da pessoa jurídica, segundo percentuais pré-estabelecidos, acrescido das demais receitas verificadas no período.

CARACTERÍSTICAS

- Períodos sempre trimestrais
- Pagamentos em quota única ao final do mês seguinte ao trimestre ou em três quotas acrescidas da SELIC (parcela mínima de R\$ 1.000,00)
- **Possibilidade de apuração segundo regime de caixa**

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

ASPECTOS ESPECÍFICOS AS COOPERATIVAS

SEGREGAÇÃO CONTÁBIL

Descrição	Total	Ato Cooperativo	Ato Não Cooperativo
Receita bruta	100.000,00	80.000,00	20.000,00
(-) Tributos sobre vendas	(20.000,00)	(16.000,00)	(4.000,00)
(-) Devoluções e cancelamentos	(5.000,00)	(4.000,00)	(1.000,00)
Receita líquida	75.000,00	60.000,00	15.000,00
(-) Custo do produto vendido	(65.000,00)	(52.000,00)	(13.000,00)
Resultado bruto	10.000,00	8.000,00	2.000,00
(-) Despesas administrativas	(5.000,00)	(4.000,00)	(1.000,00)
(-) Despesas indedutíveis	(1.000,00)	(800,00)	(200,00)
Lucro Líquido	4.000,00	3.200,00	800,00

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

LUCRO PRESUMIDO

Base de cálculo do IRPJ

Base de cálculo do IRPJ apurada a partir da presunção de lucro verificada nas atividades operacionais da pessoa jurídica, segundo percentuais pré-estabelecidos, acrescido das demais receitas verificadas no período.

TRIBUTAÇÃO APENAS DAS RECEITAS COM TERCEIROS

- No lucro presumido, as cooperativas se utilizam apenas das receitas na proporção do resultado com terceiros.
- **Aplicações financeiras e ganhos de capital permanecem como atos não cooperativos.**

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

4.6 - Tributos sobre o Lucro – IRPJ e CSLL

4.6.1 - Lucro Real e Resultado Ajustado

A IN RFB nº 1700, de 2017, em seu art. 61 estabelece que:

*“**Lucro real** é o lucro líquido do período de apuração antes da provisão para o IRPJ, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação do IRPJ.*

***Resultado ajustado** é o lucro líquido do período de apuração antes da provisão para a CSLL, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação da CSLL.*

A determinação do lucro real e do resultado ajustado será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais.”

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

4.6.2 - Imposto de Renda Pessoa Jurídica

4.6.2.1 - Regime de Tributação

O imposto de renda é calculado conforme a opção, com **exceção das cooperativas de crédito** que deverão ser tributadas unicamente com base no **Lucro Real**, as demais sociedades cooperativas poderão optar pela tributação com base no Lucro Presumido ou com base no Lucro Real.

4.6.3 - Incidência ou Isenção

A IN RFB nº 1.700, de 2017, no art. 23 dispõe que não incidirá IRPJ sobre as atividades econômicas de proveito comum, sem objetivo de lucro, desenvolvidas por sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica.

“§ 1º - As sociedades cooperativas de que trata o caput ficam isentas da CSLL relativamente aos atos cooperativos praticados a partir de 1º de janeiro de 2005.”

Estabelece ainda no art. 24 que atendidos os requisitos da legislação específica, as **sociedades cooperativas ficam obrigadas ao pagamento do IRPJ e da CSLL** incidentes sobre os **resultados positivos das operações e atividades estranhas à sua finalidade**.

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

4.6.4 - Cooperativas de Consumo:

Art. 25 da IN RFB nº 1.700, de 2017, estabelece:

*Art. 25. As sociedades **cooperativas de consumo** que tenham por objeto a compra e o fornecimento de bens aos consumidores **sujeitam-se às mesmas normas de incidência do IRPJ e da CSLL aplicáveis às demais pessoas jurídicas.***

Parágrafo único - Para fins do disposto neste artigo considera-se consumidor o associado ou o não associado que adquirir bens das sociedades cooperativas de consumo.

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

5 - Estudos de casos

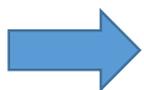
Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

6. – FUNRURAL – Principais alterações de 2020

ATUALIÇÕES SOBRE O FUNRURAL

VENDAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO

Em decisão unânime, o Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu que a exportação indireta de produtos, realizada por meio de *trading companies* (empresas que atuam como intermediárias), não está sujeita à incidência de contribuições previdenciária. A análise da questão foi concluída na sessão plenária do dia 12/02/2020, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 4735 e do Recurso Extraordinário (RE) 759244.



- IN RFB Nº 1.975, de 2020, alterou o art. 170 da IN RFB Nº 971, de 2009, reconhecendo a não incidência a partir de **10/09/2020**.
- **Contribuições que querem discutir competências anteriores, mantiveram ações no âmbito judicial.**

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

ATUALIÇÕES SOBRE O FUNRURAL

VENDAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO

eSocial

4.118 (18/09/2020) – Com a alteração da IN RFB Nº 971/2009, que estendeu em seu art. 170 a não incidência das contribuições previdenciárias sobre a comercialização de produção rural para fins de exportação, como devo informar no eSocial a aquisição de produção rural com finalidade de exportação?

Será criado um novo código para que o contribuinte informe, no evento S-1250 – campo {indAquis} –, a aquisição de produção rural com finalidade de exportação.

Até que o novo código seja criado, o contribuinte adquirente deverá informar no campo {indAquis} o indicativo de aquisição 4 - Aquisição da produção de produtor rural pessoa física ou segurado especial em geral - Produção Isenta (Lei 13.606/2018). Dessa forma, no evento totalizador – S-5011 – não será calculada a respectiva contribuição previdenciária.

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

ATUALIÇÕES SOBRE O FUNRURAL

SOBRAS DE COOPERATIVAS AGROPECUÁRIAS

Lei nº 13.986, de 2020

*§ 14. Considera-se receita bruta proveniente da comercialização da produção o valor da fixação de preço repassado ao cooperado pela cooperativa ao qual esteja associado, por ocasião da realização do ato cooperativo de que trata o art. 79 da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, **não compreendidos valores pagos, creditados ou capitalizados a título de sobras, os quais não representam preço ou complemento de preço.***

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

ATUALIÇÕES SOBRE O FUNRURAL

OPERAÇÕES DE INTEGRAÇÃO

Solução de Consulta COSIT nº 11, de 2017

“A entrega, pela cooperativa, de insumos ao cooperado e o recebimento, pela cooperativa, de toda produção rural do cooperado são consideradas relações jurídicas de natureza institucional da cooperativa, de modo que não cabe a caracterização do recebimento de parte da produção como sendo a título de participação da cooperativa em contrato de parceria ou integração rural, para efeito de afastar a incidência da contribuição sobre a receita bruta da comercialização da produção rural quanto à parte que caberia à cooperativa como fornecedora de insumos.”

Tributação
pelos valores
brutos

Fechamento de Balanço e Atualização de IRPJ, CSLL e FUNRURAL

ATUALIÇÕES SOBRE O FUNRURAL

OPERAÇÕES DE INTEGRAÇÃO

Conversão da MP nº 897, de 2019 = **Lei nº 13.986, de 2020**

Acrescentou no art. 25 da Lei nº 8.212, de 1991, que trata do Funrural dos produtores pessoas físicas, o §15

§ 15. Não se considera receita bruta, para fins de base de cálculo das contribuições sociais devidas pelo produtor rural cooperado, a entrega ou o retorno de produção para a cooperativa nas operações em que não ocorra repasse pela cooperativa a título de fixação de preço, não podendo o mero retorno caracterizar permuta, compensação, dação em pagamento ou ressarcimento que represente valor, preço ou complemento de preço.

Obrigado





Orgulho de Ser AGRO!

Cooperativismo e Agronegócio

Av. Tiradentes, 1008, 3º andar, Sala 01,

Maringá-PR

Fone: (44) 3025-4970

www.garciaemoreno.com.br
