ANO XXX - 2019 - 2ª SEMANA DE MARÇO DE 2019
BOLETIM INFORMARE Nº 11/2019

ASSUNTOS CONTÁBEIS

AJUSTES CONTÁBEIS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES - PROCEDIMENTOS GERAIS ..... Pág. 177

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA

REMESSAS AO EXTERIOR DESTINADAS A COBERTURA DE GASTOS PESSOAIS, EDUCACIONAIS, CIENTÍFICOS
OU CULTURAIS, E COM A SAÚDE - TRIBUTAÇÃO NA FONTE..... Pág. 182

AJUSTES CONTÁBEIS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES
Procedimentos Gerais

Sumário

1. Introdução;
2. Critério Para Utilização da Conta "Ajustes de Exercícios Anteriores";
2.1 - Mudança de Critério Contábil;
2.2 - Retificação de Erros de Exercícios Anteriores;
2.3 – Retificação de Lançamento Contábil;
2.3.1 – Estorno de Lançamento;
2.3.2 – Lançamento de Transferência;
2.3.3 – Lançamento de Complementação;
3. Erros Com Contas Patrimoniais;
4. Aumento Indevido do Resultado na Escrituração Contábil;
5. Procedimento Contábil Para Regularização do Erro;
6. Redução Indevida do Resultado na Escrituração Contábil;
7. Procedimento Contábil Para Regularização do Erro;
8. Orientação Do Manual do ECF Sobre Lançamentos Extemporâneos na ECD e Seus Reflexos na ECF.

1. INTRODUÇÃO

Os registros dos fatos contábeis são suscetíveis de erros, que poderão ou não interferir na apuração do resultado e, conseqüentemente, na base imponível do Imposto de Renda relativo ao exercício em determinado período.

Partindo do pressuposto de que a escrituração contábil é a fonte de informações para a apuração do lucro ou prejuízo fiscal, qualquer erro no registro de um fato, via de regra, poderá provocar o aumento ou diminuição do imposto devido em determinado exercício.

Neste trabalho, analisaremos alguns casos determinantes ou não na mensuração do lucro, procurando demonstrar as causas e os efeitos do erro, bem como a sua regularização na escrituração contábil da empresa.

Observação: *a matéria foi publicada no boletim de acordo com a legislação vigente à época de sua publicação, estando sujeita a sofrer alterações posteriores a publicação em nosso site.*

2. CRITÉRIO PARA UTILIZAÇÃO DA CONTA "AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES"

De acordo com o § 1º do art. 186 da Lei da S/A, o lucro líquido do exercício não deve estar influenciado por efeitos que pertençam a exercícios anteriores, ou seja, deverão transitar pelo balanço de resultados somente os valores que competem ao respectivo período.

Como ajustes de exercícios serão considerados apenas os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subseqüentes.

2.1 - Mudança de Critério Contábil

A modificação de métodos ou critérios contábeis poderá ter ou não efeitos relevantes e, também, poderá influenciar ou não a apuração do lucro líquido do exercício.

Observe-se que quando a modificação de métodos ou critérios contábeis afetar a apuração do lucro líquido do exercício, o efeito correspondente deverá ser lançado, conforme o caso, a débito ou a crédito da conta de "Lucros ou Prejuízos Acumulados".

O Manual de Contabilidade da FIPECAFI cita os seguintes exemplos de alterações de critérios contábeis:

a) alteração do método de avaliação dos estoques (do custeio direto para o custeio por absorção para o médio, etc.);

b) passagem do regime de caixa para o de competência, na contabilização do Imposto de Renda (e outros passivos);

c) mudança no método de avaliação dos investimentos (do método do custo para o da equivalência patrimonial).

2.2 - Retificação de Erros de Exercícios Anteriores

A retificação de erros de exercícios anteriores poderá afetar, também, o lucro líquido do exercício. Nesse caso, o valor correspondente à retificação será lançado, conforme o caso, a débito ou a crédito da conta de "Lucros ou Prejuízos Acumulados". Note-se que os ajustes são aqueles resultantes de efeitos na retificação de erro imputável a determinado exercício anterior e que não possam ser atribuídos a fatos subseqüentes.

O Manual de Contabilidade da FIPECAFI adverte que se deve ter bastante cautela e prudência para registrar ajustes por erros de exercícios anteriores diretamente na conta de Lucros Acumulados, e não se deve dar esse tratamento a pequenos valores.

2.3 – Retificação de Lançamento Contábil

De acordo com os itens 31 a 36 da Interpretação Técnica Geral (ITG) 2000 (R1), a Retificação de lançamento é o processo técnico de correção de registro realizado com erro na escrituração contábil da entidade e pode ser feito por meio de:

a)estorno;

b)transferência;e

c) complementação.

Em qualquer das formas citadas acima, o histórico do lançamento deve precisar o motivo da retificação, a data e a localização do lançamento de origem.

2.3.1 – Estorno de Lançamento

O estorno consiste em lançamento inverso àquele feito erroneamente, anulando-o totalmente.

2.3.2 – Lançamento de Transferência

Lançamento de transferência é aquele que promove a regularização de conta indevidamente debitada ou creditada, por meio da transposição do registro para a conta adequada.

2.3.3 – Lançamento de Complementação

Lançamento de complementação é aquele que vem posteriormente complementar, aumentando ou reduzindo o valor anteriormente registrado.

Os lançamentos realizados fora da época devida devem consignar, nos seus históricos, as datas efetivas das ocorrências e a razão do registro extemporâneo.

3. ERROS COM CONTAS PATRIMONIAIS

Regra geral, os erros cometidos com contas patrimoniais, tais como inversão de lançamento, contrapartida a débito em conta indevida ou contrapartida a crédito em conta indevida, não provocam influência na determinação do lucro e, por inferência, no resultado tributável do exercício.

O reflexo na determinação do resultado do exercício, via de regra, só ocorre quando a contrapartida das contas patrimoniais transitar pelo balanço de resultados e, conseqüentemente, se traduzem em aumento, redução ou postergação do pagamento do Imposto de Renda.

4. AUMENTO INDEVIDO DO RESULTADO NA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL

Os erros contábeis mais comuns que se traduzem em aumento indevido do resultado podem ocorrer devido a:

a) despesa lançada a menor do que a efetivamente paga ou incorrida;

b) receita lançada a maior ou manutenção na contabilidade de valor de receita, cuja Nota Fiscal já foi objeto de cancelamento;

c) falta de registro referente a baixa de bens do ativo permanente.

Fora os casos descritos acima, é óbvio, existem outros que podem causar distorções na determinação do resultado.

5. PROCEDIMENTO CONTÁBIL PARA REGULARIZAÇÃO DO ERRO

Considerando-se que os erros que provocam aumento indevido do resultado tenham sido detectados após o encerramento do período, o procedimento contábil a ser seguido pela empresa será o seguinte:

a) lançamento de ajuste a débito da conta "Ajustes de Exercícios Anteriores";

b) transferência do valor do ajuste da conta "Ajustes de Exercícios Anteriores" para a conta "Lucros ou Prejuízos Acumulados";

c) diminuir do valor a ser retificado a parcela correspondente ao Imposto de Renda.

Exemplo:

Considerando-se que no ano-calendário 2018 a empresa, inadvertidamente, não efetuou o registro contábil referente ao cancelamento de uma Nota Fiscal no valor de R$ 60.000,00 (sessenta mil reais), ocorrendo a sua regularização no período subseqüente.

Conforme segue:

Os ajustes contábeis, no exemplo proposto, serão efetuados da seguinte forma:

I - Pelo lançamento da Nota Fiscal cancelada:

D - AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES

(Patrimônio Líquido)

C - DUPLICATAS A RECEBER

(Ativo Circulante)---------- 60.000,00

Valor relativo a baixa da duplicata nº ..... referente a Nota Fiscal nº ..... de ..... cancelada.

D - LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS (vide nota nº 2 abaixo)

(Patrimônio Líquido)

C - AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES

(Patrimônio Líquido)---------- 60.000,00

II - Pela transferência referente a ajustes efetuados no período de 2018.

D - PROVISÃO PARA IMPOSTO DE RENDA

(Passivo Circulante)

C - LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS (vide nota nº 2 abaixo)

(Passivo Circulante)---------- 9.000,00

Valor relativo ao Imposto de Renda calculado sobre o valor contido no resultado do ano-calendário 2018 (R$ 60.000,00 x 15%)

Caso não haja saldo na conta de provisão para Imposto de Renda, em virtude da empresa já ter efetuado o pagamento do mesmo, o ajuste deverá ser efetuado, tendo como contrapartida a conta de impostos a recuperar no Ativo Circulante.

Observação: nesse exemplo, a empresa deixou de recolher somente o valor do IRPJ.

Notas:

1) A empresa mencionada no exemplo do item 5 não está sujeita ao adicional de 10% (dez por cento).

2) A Resolução CFC nº 1.159/2009 nos seus itens 46 a 49 prevê o seguinte sobre a Manutenção de saldo positivo na conta de Lucros Acumulados, sem destinação:

"46.Com a nova redação dada pela Lei nº. 11.638/07 ao art. 178 (alínea d) da Lei nº. 6.404/76, não há mais a previsão da conta "Lucros ou Prejuízos Acumulados" como conta componente do Patrimônio Liquido, tendo em vista que o referido artigo previu apenas, como uma das contas componente do Patrimônio Líquido, a conta de "Prejuízos Acumulados".

47. É válido ressaltar, todavia, que a não-manutenção de saldo positivo nessa conta só pode ser exigida para as sociedades por ações, e não às demais sociedades e entidades de forma geral.

48. Dessa forma, a nova legislação societária vedou às sociedades por ações apresentarem saldo de lucros sem destinação, não sendo mais permitido, para esse tipo de sociedade, apresentar nas suas demonstrações contábeis, a partir da data de 31/12/08, saldo positivo na conta de Lucros ou Prejuízos Acumulados.

49. É válido ressaltar ainda que a conta Lucros ou Prejuízos Acumulados deve permanecer no Plano de Contas de todas as entidades, haja vista que o seu uso continuará sendo feito para receber o registro do resultado do exercício, bem com as suas várias formas de destinações (constituição de reservas, distribuição de lucros ou dividendos, etc.)."

6. REDUÇÃO INDEVIDA DO RESULTADO NA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL

Por sua vez, os erros de natureza contábil que implicam redução indevida do resultado, via de regra, são ocasionados por:

a) registro em conta indevida referente ao recebimento de uma duplicata;

b) subavaliação do estoque final de mercadorias, resultando em aumento excessivo do CMV;

c) inobservância do regime de competência na escrituração da receita, rendimento, custo ou dedução;

d) registro a débito em conta de resultado referente a conserto de bens do ativo imobilizado, que resulte em aumento da vida útil superior a 1 (um) ano em relação a sua(s) data(s) de aquisição;

e) constituição da provisão para férias em desacordo com a legislação;

f) constituição de outras provisões ou excesso em relação ao limite fiscal previsto na legislação.

7. PROCEDIMENTO CONTÁBIL PARA REGULARIZAÇÃO DO ERRO

Se os erros que provocam a redução indevida do resultado forem detectados após o término do exercício, o procedimento contábil a ser seguido pela empresa será o seguinte:

a) lançamento de ajuste a crédito da conta "Ajustes de Exercícios Anteriores";

b) transferência do valor do ajuste da conta "Ajustes de Exercícios Anteriores" para a conta "Lucros ou Prejuízos Acumulados";

c) diminuir do valor a ser retificado a parcela correspondente ao Imposto de Renda.

Exemplo:

Considerando-se que determinada empresa tenha desembolsado a importância de R$ 10.000,00 na reforma de um veículo e, em decorrência dessa reforma, houve um aumento de vida útil superior a um ano. (vide notas nºs 1 e 2 do item 5)

O registro contábil foi feito erroneamente da seguinte forma:

D - DESPESAS DE CONSERVAÇÃO DE VEÍCULOS

(Resultado)

C - FORNECEDORES

(Passivo Circulante) ----------R$ 10.000,00

Valor relativo à Nota Fiscal nº .... de ..... da Reformadora Alfa Ltda.

No exercício seguinte, o erro foi detectado e o ajuste contábil foi procedido da seguinte forma:

D - VEÍCULOS (Ativo Permanente)

C - AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES

(Patrimônio Líquido)---------- R$ 10.000,00

Valor relativo a Nota Fiscal nº .... de ..... da Reformadora Alfa Ltda. referente à reforma do veículo marca....., tipo....., motor....., cujo lançamento ora regularizamos

D - AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES

(Patrimônio Líquido)

C - LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS

(Patrimônio Líquido)---------- R$ 10.000,00

Transferência referente a ajustes efetuados no ano-calendário 2018.

D - LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS

(Patrimônio Líquido)

C - PROVISÃO PARA IMPOSTO DE RENDA

(Passivo Circulante)---------- R$ 1.500,00

Valor relativo ao Imposto de Renda incluso no valor retificado (R$ 10.000,00 x 15%).

8. ORIENTAÇÃO DO MANUAL DO ECF SOBRE LANÇAMENTOS EXTEMPORÂNEOS NA ECD E SEUS REFLEXOS NA ECF

A partir do leiaute 7 da ECD (ano-calendário 2018 e situações especiais de 2019), foi criado, no registro I200, os lançamentos do tipo "X" (lançamentos extemporâneos), que abrangem, entre outros, os lançamentos previstos nos itens 31 a 36 da Interpretação Técnica Geral (ITG) 2000 (R1) - Escrituração Contábil, do Conselho Federal de Contabilidade, publicada em 12 de dezembro de 2014.

De acordo com o art. 6º-C da Instrução Normativa RFB nº 1.422/2013, no caso de lançamentos extemporâneos em ECD que alterem a base de cálculo do IRPJ ou da CSLL da ECF de ano-calendário anterior, a pessoa jurídica deverá efetuar o ajuste por meio da apresentação de ECF retificadora relativa ao respectivo ano-calendário, mediante adições ou exclusões ao lucro líquido. Para isso, foram criadas linhas específicas nos registros M300 e M350.

Exemplos:

M300A – LINHA 91.40 - Ajustes de Exercícios Anteriores - Lançamentos Extemporâneos

M300A – LINHA 166.35 - (-) Ajustes de Exercícios Anteriores – Lançamentos Extemporâneos

M300A – LINHA 265.40 - Ajustes de Exercícios Anteriores - Lançamentos Extemporâneos

M300A – LINHA 340.35 - (-) Ajustes de Exercícios Anteriores - Lançamentos Extemporâneos

Ressalte-se também que, a pessoa jurídica que entregar ECF retificadora que altere valores de apuração do IRPJ ou da CSLL que haviam sido informados na Declaração de Débitos e Créditos de Tributos Federais (DCTF) deverá apresentar DCTF retificadora elaborada com observância das normas específicas relativas a esta declaração (art 6º-D da IN RFB 1.422/2013).

Fundamentos Legais: *Os citados no texto.*

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA

REMESSAS AO EXTERIOR DESTINADAS A COBERTURA DE GASTOS PESSOAIS, EDUCACIONAIS, CIENTÍFICOS OU CULTURAIS, E COM A SAÚDE
Tributação na Fonte

Sumário

1. Introdução;
2. Remessas ao Exterior Destinadas a Cobertura de Gastos Pessoais Até 31 de Dezembro de 2019;
2.1 – Definição de Gastos Pessoais;
2.2 – Remessas Beneficiadas Pela Redução de Alíquota;
2.3 – Remessas Não Beneficiadas Pela Redução de Alíquota;
2.4 – Operadoras e Agências de Viagem;
2.5 – Obrigações Acessórias Das Operadoras e Agências de Viagem;
3. Remessas Não Sujeitas à Retenção do IRRF;
3.1 – Remessas Desprovidas de Finalidade Econômica.

1. INTRODUÇÃO

A Instrução Normativa RFB nº 1.645, de 30 de maio de 2016 (DOU de 31.05.2016), alterada pela Instrução Normativa RFB nº 1.860, de 26 de dezembro de 2018 (DOU de 27.12.2018), trata sobre a incidência do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF) sobre os valores pagos, creditados, empregados, entregues ou remetidos para o exterior, destinados à cobertura de gastos pessoais, no exterior, de pessoas físicas residentes no País, em viagens, para fins educacionais, científicos ou culturais, e para a cobertura de despesas médico-hospitalares com tratamento de saúde, no exterior, do remetente ou de seus dependentes.

Observação: *a matéria foi publicada no boletim de acordo com a legislação vigente à época de sua publicação, estando sujeita a sofrer alterações posteriores a publicação em nosso site.*

2. REMESSAS AO EXTERIOR DESTINADAS A COBERTURA DE GASTOS PESSOAIS ATÉ 31 DE DEZEMBRO DE 2019

Até 31 de dezembro de 2019, fica reduzida a 6% (seis por cento) a alíquota do IRRF incidente sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, destinados à cobertura de gastos pessoais, no exterior, de pessoas físicas residentes no País, em viagens de turismo, negócios, serviço, treinamento ou missões oficiais, até o limite global de R$ 20.000,00 (vinte mil reais) ao mês.

A redução de alíquota somente se aplica às despesas com viagens internacionais de pessoas físicas residentes no Brasil.

2.1 – Definição de Gastos Pessoais

São gastos pessoais no exterior, para efeito da redução de alíquota, as despesas para manutenção do viajante, tais como despesas com hotéis, transporte, hospedagem, cruzeiros marítimos, aluguel de automóveis e seguro a viajantes.

2.2 – Remessas Beneficiadas Pela Redução de Alíquota

A redução de alíquota se aplica às remessas efetuadas por pessoa jurídica, domiciliada no País, que arque com despesas pessoais de seus empregados e dirigentes residentes no País, registrados em carteira de trabalho.

2.3 – Remessas Não Beneficiadas Pela Redução de Alíquota

A redução de alíquota não se aplica no caso de beneficiário residente ou domiciliado em país ou dependência com tributação favorecida ou beneficiada por regime fiscal privilegiado, conforme constam nos arts. 24 e 24-A da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, salvo se atendidas, cumulativamente, as seguintes condições:

a) a identificação do efetivo beneficiário da entidade no exterior, destinatário dos valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a que se refere o item 2;

b) a comprovação da capacidade operacional da pessoa física ou entidade no exterior de realizar a operação; e

c) a comprovação documental do pagamento do preço respectivo e do recebimento dos bens e direitos ou da utilização de serviço.

2.4 – Operadoras e Agências de Viagem

O limite global previsto no item 2 não se aplica em relação às operadoras e agências de viagem.

As operadoras e agências de viagem, na hipótese de cumprimento das condições do subitem 2.3, sujeitam-se ao limite de R$ 10.000,00 (dez mil reais) ao mês por viajante.

A hipótese de que trata o parágrafo anterior aplica-se somente aos gastos pessoais do viajante definidos no subitem 2.1.

Para fins de fruição da redução, não serão admitidas quaisquer outras despesas, além das mencionadas no subitem 2.1, remetidas por operadoras e agências de viagens para pessoas físicas ou jurídicas residentes no exterior, tais como o pagamento de corretagens ou comissões.

2.5 – Obrigações Acessórias Das Operadoras e Agências de Viagem

As operadoras e as agências de viagem deverão elaborar e manter, em dispositivo de armazenamento por meio magnético, óptico ou eletrônico, demonstrativo das remessas sujeitas à redução de que trata o item 2, inclusive para reservas ou bloqueios de serviços turísticos sem viajante previamente definido, observado o seguinte:

a) o viajante deverá ser pessoa física residente no Brasil;

b) a operadora de viagens deverá manter o controle para cada agência de viagens, nos casos em que efetuar a remessa consolidada de valores decorrentes de vendas realizadas por agências de viagens;

c) na hipótese de viajante definido, o demonstrativo das remessas deverá conter o valor de cada remessa atrelado ao correspondente número do Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) do viajante;

d) na hipótese de o viajante ser menor e não possuir número de CPF deverá ser informado, no demonstrativo das remessas, o número do CPF do responsável;

e) o demonstrativo das remessas deverá ser comprovado com as notas fiscais da prestação de serviço de viagem vendida em nome da pessoa física viajante e o número do seu CPF;

f) no momento da definição do viajante, o demonstrativo das remessas deverá indicar a correlação entre a reserva e o bloqueio de serviços turísticos e o CPF do viajante;

g) na hipótese de não ocorrência da venda, deverá ser efetuado o recolhimento da diferença de IRRF incidente sobre a parcela referente aos valores remetidos e não restituídos à operadora ou agência de viagem, salvo na hipótese de caso fortuito ou de força maior;

h) a responsabilidade pelo imposto sobre a renda que deixar de ser retido é da pessoa jurídica remetente, inclusive no caso previsto no subitem 2.1;

i) o demonstrativo das remessas deverá ser mantido pelas operadoras e agências de viagem para fins de auditoria fiscal, não sendo exigida a sua apresentação à instituição financeira contratada para a realização da remessa;

j) para fins de cumprimento das condições para utilização da alíquota reduzida, as operadoras e agências de viagem deverão ser cadastradas no Ministério do Turismo e suas operações deverão ser realizadas por intermédio de instituição financeira domiciliada no País.

3. REMESSAS NÃO SUJEITAS À RETENÇÃO DO IRRF

Não estão sujeitas à retenção na fonte do imposto sobre a renda:

a) as remessas destinadas ao exterior para fins educacionais, científicos ou culturais, inclusive para pagamento de taxas escolares, de taxas de inscrição em congressos, conclaves, seminários ou assemelhados e de taxas de exames de proficiência (vide subitem 3.1); e

b) as remessas efetuadas por pessoas físicas residentes no País para cobertura de despesas médico-hospitalares com tratamento de saúde, no exterior, do remetente ou de seus dependentes.

3.1 – Remessas Desprovidas de Finalidade Econômica

As remessas referidas na Letra "a" do item 3 deverão ser desprovidas de finalidade econômica, destinando-se à manutenção de pessoa física que esteja cumprindo programa ou participando de evento no exterior de natureza educacional, científica ou cultural, tais como para pagamento de:

a) taxas escolares, taxas de exames de proficiência, material didático, alojamento, alimentação e outras despesas cobradas por instituições de ensino destinadas à manutenção de estudantes;

b) taxas de inscrição em congressos, conclaves, seminários ou assemelhados, mesas redondas;

c) taxas de inscrição em concursos artísticos.

Fundamentos legais: *os citados no texto.*