

# **Tributação Indireta no contexto do IFRS**

**Possíveis Impactos no ICMS/ISS**

# Escopo da Apresentação

Foram analisados os CPCs que possam gerar controvérsias ou possíveis impactos fiscais no tributos indiretos. **A análise foi restrita ao ICMS e ISS;**

Os CPCs identificados foram:

- **CPC 01 – Teste de impairment de ativo imobilizado** – possíveis controvérsias no que se refere ao aproveitamento ou estorno de créditos de ICMS;
- **CPC 30 – Reconhecimento de Receitas** – possíveis impactos decorrentes do momento do reconhecimento e da segregação entre transações (serviços X mercadorias).

# CPC 01 - Teste Impairment

Nenhum ativo pode estar reconhecido no balanço por valor que não seja recuperável, seja pelo valor de fluxo de caixa proporcionado pela venda do ativo ou fluxo de caixa que o item gera em decorrência do seu emprego na entidade

A avaliação deve ser periódica, fim de exercício;

O valor recuperável é calculado individualmente por ativo ou UGC (unidade geradora de caixa);

O valor contábil de um ativo é comparado com o valor de recuperação, que é o maior valor entre valor em uso ou o valor justo menos custos de venda;

O impairment é alocado no ativo e o valor da perda por impairment é reconhecida na demonstração de resultado;

Há situações que não é possível estimar o valor recuperável de um ativo imobilizado de maneira individual. Nessas situações a entidade deve identificar a UGC a qual o imobilizado pertence e determinar seu valor recuperável.

Há possibilidade de uma perda reconhecida em período anterior para um ativo individual ou para uma UGC não mais existir ou ter diminuído.

# Crédito ICMS – Aquisição de Ativo Imobilizado

O direito ao crédito do valor do ICMS na aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado do contribuinte está relacionado à sua **efetiva** utilização na produção e/ou comercialização de mercadorias ou à prestação de serviços tributada pelo ICMS.

Fica vedado o aproveitamento do crédito nos seguintes casos:

- sua utilização relacionar-se exclusivamente com mercadoria ou serviço objeto de operações ou prestações isentas ou não tributadas;
- **em qualquer hipótese** em que o bem deixar de ser utilizado no estabelecimento para o fim a que se destinar antes de decorrido o prazo de 48 meses, a partir da data da ocorrência do fato, em relação à parcela restante do crédito.

**Observação:** ainda que seja reconhecido o impairment do imobilizado não há o que se falar em estorno dos créditos de ICMS; com exceção da situação de baixa.

# Previsões legais para estorno de crédito ICMS

O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que a mercadoria entrada no estabelecimento:

- I – for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;
- II – for integrada ou consumida em processo de industrialização, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto;
- III – vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento;
- IV – vier a perecer, deteriorar-se ou extraviar-se.

**Observação:** ainda que seja reconhecido o impairment do imobilizado não há o que se falar em estorno dos créditos de ICMS; com exceção da situação de baixa.

# CPC 30 – Reconhecimento de receitas

Receita é o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período proveniente das atividades ordinárias da entidade que resultam no aumento do seu Patrimônio Líquido, exceto as integralizações dos proprietários.

Deve ser aplicado na contabilização das receitas provenientes das seguintes transações:

- (a) venda de bens;
- (b) prestação de serviços; e
- (c) utilização por terceiros de ativos da entidade que produzam juros, royalties e dividendos.

# Momento de Reconhecimento de receitas

Na venda de bens, a receita deve ser reconhecida apenas quando:

- os benefícios econômicos **forem prováveis** e possam ser confiavelmente **mensurados**;
- Haja a transferência **os riscos e benefícios** mais significativos inerentes à propriedade dos bens;
- não mantenha envolvimento continuado na **gestão** dos bens vendidos;
- as **despesas** incorridas ou a serem incorridas, possam ser confiavelmente **mensuradas**.

Na prestação de serviço é necessária que a **concretização** da operação possa ser **confiavelmente estimada**, caso contrário receita somente deve ser reconhecida na medida em que sejam recuperáveis os gastos incorridos.

**Observação:** o momento do reconhecimento da receita não afeta o ICMS e ISS que são devidos no momento da emissão da nota fiscal (circulação da mercadoria ou prestação do serviço).

# CPC 30 – Identificação de Transações

Prevê a necessidade de identificação individualizada de transações dentro de cada operação ou negócio e de contabilização segregada caso seja relevante;

Deve-se reconhecer a receita respectiva a cada transação, ainda que somadas essas transações perfaçam um único negócio jurídico, por exemplo: venda de mercadoria com o serviço de montagem, instalação e garantia de performance.

**Possíveis Impactos:** operacional (emissão de notas fiscais) e risco de questionamento do fisco estadual (ICMS) ou municipal (ISS), provavelmente, cada ente irá argumentar que a nota deve conter o imposto de sua competência sobre o todo;

**Argumento:** as legislações atuais já delimitam o alcance de cada um dos impostos e não foram alteradas (vide próximos slides).



# Hipótese de Incidência do ICMS

Entre outras hipóteses, o imposto incide sobre:

- operações relativas à **circulação de mercadorias**;
- **fornecimento de mercadorias com prestação de serviços** não compreendidos na competência tributária dos Municípios;
- **fornecimento de mercadorias com prestação de serviços** sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto.

**Observação:** ainda que a receita na contabilidade esteja segregada, a tributação será conforme a hipótese de incidência da lei tributária

# ICMS – Materiais e Serviços - RICMS/SP

Exemplo - § 1º art. 37 - Incluem-se na base de cálculo:

5 - **a importância cobrada a título de montagem e instalação**, nas operações com máquina, aparelho, equipamento, conjunto industrial e outro produto, de qualquer natureza, quando o estabelecimento remetente ou outro do mesmo titular tenha **assumido contratualmente a obrigação de entregá-lo montado para uso**, observado o disposto no artigo 126.

Art. 126 - Quando, na hipótese do item 5 do § 1º do artigo 37, o contrato previr pagamentos parcelados, coincidentes ou não com as saídas parciais, poderá ser emitida, por ocasião do recebimento de cada parcela, **Nota Fiscal com destaque do valor do imposto, na qual será declarado que sua emissão se destina a simples faturamento**.

**Observação:** a legislação já trata situações de contratos com serviços e mercadorias num conjunto total.

# ISS – Fato Gerador e Base de Cálculo

O ISS tem como fato gerador a **prestação de serviços (obrigação de fazer)** de qualquer natureza, não compreendidos no âmbito do ICMS e descritos na LC nº116/03

Nas obras de construção civil, quando os materiais são produzidos pelo próprio prestador fora do local onde são prestados os serviços, incide ICMS;

Quando os materiais são produzidos pelo prestador no canteiro de obras ou quando são adquiridos de terceiros, como não há possibilidade de incidência de ICMS, devem ter seus valores mantidos na base de cálculo do ISS

**Observação:** ainda que a receita na contabilidade esteja segregada, a tributação será conforme a hipótese de incidência da lei tributária;

a legislação já trata situações similares de contratos com serviços e mercadorias num conjunto total.