



Universidade de Brasília

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA - UnB  
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE - FACE  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS - CCA

MICHELLE FERNANDES DE LACERDA MESSERE

**O IMPACTO DA INTERNACIONALIZAÇÃO DAS NORMAS  
CONTÁBEIS NO CENÁRIO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**

BRASÍLIA

2015

**UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA – UnB**

**Reitor:**

Professor Doutor Ivan Marques de Toledo Camargo

**Vice-Reitor:**

Professora Doutora Sônia Nair Bão

**Decano de Pesquisa e Pós-Graduação:**

Professor Doutor Jaime Martins de Santana

**Diretor da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Políticas Públicas:**

Professor Doutor Roberto de Goes Ellery Junior

**Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais:**

Professor Doutor José Antônio de França

**Coordenadora de Graduação:**

Diana Vaz de Lima

MICHELLE FERNANDES DE LACERDA MESSERE

**O IMPACTO DA INTERNACIONALIZAÇÃO DAS NORMAS CONTÁBEIS NO  
CENÁRIO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**

TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de Brasília como requisito à conclusão da disciplina Pesquisa em Ciências Contábeis e obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Paulo César de Melo Mendes

BRASÍLIA  
2015

MICHELLE FERNANDES DE LACERDA MESSERE

**O IMPACTO DA INTERNACIONALIZAÇÃO DAS NORMAS CONTÁBEIS NO  
CENÁRIO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de Brasília como requisito à conclusão da disciplina Pesquisa em Ciências Contábeis e obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Paulo César de Melo Mendes

Brasília  
2015

---

**Professor Doutor Paulo César de Melo Mendes**  
Universidade de Brasília - UnB  
(Orientador)

---

**Professor Mestre Edmilson Soares Campos**  
Universidade de Brasília - UnB  
(Avaliador)

Messere, Michelle Fernandes de Lacerda.

O impacto da internacionalização das normas contábeis no cenário tributário brasileiro. / Michelle Fernandes de Lacerda Messere. Brasília: Universidade de Brasília, 2015, 43p.

Orientação: Prof. Dr. Paulo César de Melo Mendes.

Trabalho de conclusão de curso – Ciências Contábeis – Universidade de Brasília, Brasília, 2015.

Palavras-chave: Contabilidade internacional. Lei 11.638/07. Lei 12.973/14. Contabilidade tributária. Regime tributário de transição.

## RESUMO

O presente trabalho aborda as mudanças ocorridas na legislação brasileira no processo de harmonização das regras contábeis nacionais às normas internacionais de contabilidade. O objetivo é uma análise do impacto gerado pela adoção dessas normas no cenário tributário brasileiro. Busca-se a identificação dos pontos que sofreram alterações significativas com a convergência ao padrão internacional IFRS, criado pelo IASB. A metodologia utilizada foi a revisão normativa e bibliográfica, com o intuito de identificar o impacto das mudanças trazidas com a internacionalização nos aspectos tributários. Com o advento da Lei 12.973/14, o processo de reconhecimento tributário foi alterado com possíveis impactos na base de cálculo do IRPJ e CSLL. A pesquisa destaca os efeitos tributários de algumas das modificações havidas, e apresenta um quadro comparativo das possíveis alterações, identificando, em especial, o efeito sobre a base de cálculo para a tributação e o consequente aumento ou redução para fim de apuração do lucro real.

**Palavras-chave:** Contabilidade internacional. Lei 11.638/07. Lei 12.973/14. Contabilidade tributária. Regime tributário de transição.

## **LISTA DE QUADROS**

Quadro 1 - Alterações no ativo com o advento da Lei 11.638/07. ....	21
Quadro 2 - Alterações no passivo e patrimônio líquido com o advento da Lei 11.638/07. ....	22
Quadro 3 - Quadro-resumo das modificações decorrentes da Lei 12.973/14. ....	36

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b>	<b>6</b>
<b>2</b>	<b>REFERENCIAL TEÓRICO</b>	<b>9</b>
2.1	A importância da adoção de um padrão internacional	9
2.2	Os efeitos gerais da convergência ao IFRS	9
2.3	Principais leis de implementação do IFRS no Brasil que afetam a contabilidade tributária	11
<b>3</b>	<b>METODOLOGIA</b>	<b>14</b>
<b>4</b>	<b>COLETA DE DADOS</b>	<b>16</b>
4.1	A convergência ao padrão internacional IFRS	16
4.1.1	<i>A Lei 11.638/2007</i>	17
4.1.2	<i>Base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição Social ao Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS)</i>	19
4.2	Principais conceitos alterados pela Lei 11.638/07	20
4.2.1	<i>Ativo</i>	20
4.2.2	<i>Passivo e patrimônio líquido</i>	22
4.2.3	<i>Receitas</i>	24
4.2.4	<i>Estoques</i>	25
4.2.5	<i>Reconhecimento de tributos</i>	25
4.3	A Lei 11.941/09 e o Regime Tributário de Transição (RTT)	26
4.3.1	<i>Conceito e finalidade do RTT</i>	26
4.3.2	<i>Outras mudanças trazidas pela Lei 11.941/09</i>	28
4.4	A Lei 12.973/2014 e as suas consequências	29
4.4.1	<i>Revogação do Regime Tributário de Transição (RTT)</i>	29
4.4.2	<i>Outras alterações relevantes</i>	30
<b>5</b>	<b>CONCLUSÃO</b>	<b>39</b>

**REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

ERRO! INDICADOR NÃO DEFINIDO.



## 1 INTRODUÇÃO

O cenário internacional global proporciona a interação entre os vários países, principalmente por meio das transações comerciais e de mercados de capitais. Uma vez estabelecidas as relações entre os diferentes sujeitos, regidos pelas diversas legislações, normativas e jurisdições existentes, o ambiente se torna mais suscetível à existência de conflitos.

De modo a facilitar as mais variadas interações internacionais, faz-se necessário criar um conjunto de regras que possam permitir que as partes envolvidas tenham informações uniformes disponíveis e compreensíveis, proporcionando maior transparência e segurança jurídica. Variadas organizações privadas internacionais atuam com a finalidade de proporcionar regras uniformes a serem adotadas pelos diferentes países.

Com essa finalidade, o padrão contábil internacional IFRS foi criado e recomendado pelo IASB (*International Accounting Standards Board*) para utilização pelos países. A adoção pelo Brasil teve início com a vigência da Lei 11.638/07.

O foco deste trabalho está na avaliação do impacto gerado no cenário tributário brasileiro pela adoção do padrão contábil internacional, tendo em vista as mudanças que essa adoção implica, em especial no tocante à contabilidade tributária.

Sob a ótica da contabilidade tributária, as modificações mais evidentes decorrentes do padrão IFRS foram inseridas no ordenamento brasileiro por meio de três leis. Primeiro, a Lei nº 11.638/2007, depois, a Lei nº 11.941/2009, que instituiu o Regime Tributário de Transição (RTT), e, mais recentemente, a Lei nº 12.973/2014, que revogou o RTT e modificou o reconhecimento e o registro de algumas contas analíticas. Essas leis serão alvos desta pesquisa, de modo a destacar os principais impactos das alterações resultantes da adoção da normativa contábil internacional pelo Brasil.

A atividade do contador, além de observar as normas de contabilidade, deve pautar-se pela legislação tributária no que concerne ao registro dos efeitos dessa legislação sobre os atos e negócios da empresa. Em vista dos mencionados atos normativos de adesão do Estado brasileiro às normas internacionais de contabilidade, é relevante e oportuno analisar as novas normas jurídicas para verificar a amplitude das mudanças no que concerne à contabilidade tributária.

Diante desse cenário, o processo de reconhecimento e mensuração foi alterado. Determinados eventos eram reconhecidos em contas patrimoniais e passaram a ser

reconhecidos em contas de resultado. Como se tratava apenas de efeito contábil, pois havia uma "anulação" do processo de reconhecimento na RTT- Regime Tributário de Transição, não havia impacto tributário. Mediante a edição da Lei 12.973/94, houve a extinção do processo anulatório de reconhecimento do RTT e com isso alteração nos efeitos tributários.

Assim, é relevante um processo de análise dessas alterações, buscando evidenciar pontos que podem alterar significativamente a base de cálculo dos tributos (IRPJ e CSLL).

É necessário e pertinente saber se haverá alguma situação de injustiça social com eventual majoração da base de cálculo de tributos, ou seja, saber se haverá modificações que favoreçam uma arrecadação maior, mesmo que à custa do não reconhecimento de créditos tributários que beneficiariam os contribuintes, mas expurgados do processo em favorecimento ao fisco.

A pesquisa tem como questão problema identificar o impacto gerado pela convergência às normas internacionais, de modo a verificar as relevantes alterações advindas com a Lei 11.638/07, a Lei 11.941/09 e, especialmente, a Lei 12.973/14 mediante o processo de reconhecimento contábil.

Para que seja possível resolver o problema proposto, foram identificados como objetivos específicos da pesquisa, evidenciar a importância da internacionalização das normas e da adesão do Brasil ao padrão internacional; analisar o processo de adequação das normas contábeis brasileiras às normas internacionais; identificar e analisar as principais leis brasileiras que harmonizam a legislação local às normas internacionais; e, pontuar as principais alterações acarretadas com o advento das leis responsáveis pela adoção do IFRS pelo Brasil.

Um exemplo de problema prático é o reconhecimento dos gastos com pesquisa e desenvolvimento que sofreu alteração com a implementação da norma internacional. Uma questão relevante, é identificar se o tratamento a ser dado a estes gastos será de ativo ou de despesa, uma vez que a mudança de registro em contas patrimoniais para contas de resultado impacta a base de cálculo de tributos.

O presente trabalho é composto de cinco partes. A primeira parte é a introdução ao tema, sua respectiva contextualização e relevância. A segunda parte do trabalho abordou o referencial teórico, trazendo os principais pontos referentes a pesquisa e os principais textos encontrados a respeito do assunto. A importância da harmonização das

normas contábeis foi tratada do ponto de vista dos principais autores que publicaram sobre o assunto, bem como alguns outros autores que divulgaram pesquisas a respeito da análise das referidas leis. A metodologia foi abordada na terceira parte do trabalho seguida do resultado da pesquisa tratado na coleta de dados. A análise de dados abordou os aspectos mencionados no objetivo e identificou as mudanças relevantes da nova legislação de implementação do IFRS.

A coleta de dados inicia mencionando a relevância da internacionalização em face de escândalos contábeis como os casos da empresa Enron e da empresa Parmalat. Depois, passa à análise das modificações trazidas pelas leis 11.638/07 e 11.941/09, esta última instituidora do RTT, e, por fim, analisa a Lei 12.973/14 e as alterações específicas impostas a algumas contas, bem como o processo de reconhecimento em contas anlícticas.

Por meio da análise das mudanças trazidas pela Lei 12.973/14, em especial, o trabalho permite evidenciar alguns pontos relevantes relacionados a tributação, tendo em vista que as alterações influenciam diretamente a base de cálculo de tributos. Ao final, o trabalho apresenta um quadro comparativo, de modo a tornar mais didática a abordagem e identificar mais claramente o impacto das mudanças sobre a base de cálculo para fins de apuração do lucro real.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 A importância da adoção de um padrão internacional

A internacionalização das normas tem sido uma consequência do processo de globalização, uma vez que a interação entre os países, cada vez maior e mais frequente, traz consigo efeitos econômicos e jurídicos e modificam o panorama internacional.

Em razão disso, surge a atuação de organizações que visam à produção de normas técnicas a serem adotadas globalmente em matérias onde o interesse privado predomina. No que concerne à contabilidade, o *International Accounting Standards Board* - IASB tem produzido normas com a finalidade de adoção uniforme por todos os países.

### 2.2 Os efeitos gerais da convergência ao IFRS

Para Padoveze, Benedicto e Leite (2012), a criação de regras internacionalmente uniformes desobriga as empresas e investidores de um ônus causado em função da falta de um padrão, de modo a “promover a convergência entre as normas contábeis locais e as normas internacionais de contabilidade para soluções de alta qualidade e transparência”<sup>1</sup>.

O organismo internacional responsável por emitir e disponibilizar ao cenário internacional as normas contábeis internacionais é o IASB. Sobre o IASB, Niyama (2011) registra:

O IASB é um órgão independente do setor privado que se destina ao estudo de padrões contábeis [...] É formado por um Conselho de Membros, constituído por representantes de mais de 140 entidades profissionais de todo o mundo, inclusive o Brasil, representado pelo Instituto Brasileiro de Contadores (IBRACON) e Conselho Federal de Contabilidade (CFC)<sup>2</sup>.

O IASB, portanto, é atualmente a organização responsável por emitir e atualizar o padrão de normas contábeis proposto para adoção por todos os Estados, denominado IFRS (*International Financial Reporting Standards*), iniciativa que proporciona uma estrutura financeira padrão para as empresas.

Tweedie e Seidenstein (2005) indicam que para que seja possível atingir uma linguagem financeira comum, o IASB busca identificar os melhores padrões financeiros

---

<sup>1</sup> PADOVEZE, Clóvis Luís; BENEDICTO, Gideon Carvalho de; LEITE, Joubert da Silva Jerônimo. *Manual de contabilidade internacional*. São Paulo: Cengage Learning, 2012.

<sup>2</sup> NIYAMA, Jorge Katsumi. *Contabilidade internacional*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

criados pelas normativas nacionais nos diversos países a fim de montar um conjunto de normas contábeis capaz de proporcionar um padrão internacional de relatórios financeiros<sup>3</sup>.

Os mesmos autores afirmam ainda que:

A remoção de barreiras para fluxos de capital e a prestação de melhor informação para investimentos transfronteiriços deve tornar a alocação de capital mais eficiente. Isso deve alavancar o desempenho econômico, reduzir riscos de mercado e prover ganhos. Mais especificamente, uma linguagem financeira comum, aplicada consistentemente, possibilita aos investidores comparar os resultados financeiros de companhias operando em jurisdições diferentes mais facilmente<sup>4</sup>.

Niyama (2011) sustenta que, apesar de a implementação das normas internacionais de contabilidade representar um acréscimo de custo inicial para as companhias, esse custo será menor no longo prazo, uma vez que as companhias não terão que divulgar balanços diferentes para cada mercado em que atuarem, comportamento que seria necessário para a adequação às diferentes normas contábeis locais. Além disso, a “adoção das normas internacionais de contabilidade fortalece a transparência das informações numa linguagem com significativa redução das incertezas sobre a situação econômico-financeira das empresas”<sup>5</sup>.

Com a divulgação de relatórios financeiros para os órgãos controladores nacionais e o público em geral com observância de um mesmo padrão, todos aqueles que desejarem poderão ter acesso e compreender as informações financeiras divulgadas por uma empresa, qualquer que seja o mercado nacional em que a empresa atue. Assim, um investidor que pretenda aplicar recursos em empresas estrangeiras poderá comparar os resultados da atuação dessas companhias para tomar a melhor decisão<sup>6</sup>.

---

<sup>3</sup> TWEEDIE, David; SEIDENSTEIN, Thomas R. Setting a Global Standard: The Case for Accounting Convergence. *Northwestern Journal of International Law & Business*, v. 25, n° 3, Primavera, 2005. Disponível em: <<http://scholarlycommons.law.northwestern.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1609&context=njilb>> Acesso em: 19 abr. 2015.

<sup>4</sup> TWEEDIE, David; SEIDENSTEIN, Thomas R. Setting a Global Standard: The Case for Accounting Convergence. *Northwestern Journal of International Law & Business*, v. 25, n° 3, Primavera, 2005. Disponível em: <<http://scholarlycommons.law.northwestern.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1609&context=njilb>> Acesso em: 18 abr. 2015.

<sup>5</sup> NIYAMA, Jorge Katsumi; SILVA, César Augusto Tibúrcio. *Teoria da Contabilidade*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2011.

<sup>6</sup> TWEEDIE, David; SEIDENSTEIN, Thomas R. Setting a global standard: the case for accounting convergence. *Northwestern Journal of International Law & Business*, v. 25, n° 3 Primavera, 2005. Disponível em: <<http://scholarlycommons.law.northwestern.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1609&context=njilb>> Acesso em: 19 abr. 2015.

### 2.3 Principais leis de implementação do IFRS no Brasil que afetam a contabilidade tributária

Segundo Cardoso (2012):

[...] o uso de diferentes modelos de informações, dependendo do país de origem, permite que a mesma transação possa ser escriturada de maneira diversa e gere diferentes reflexos nas contas patrimoniais e de resultado. Considerando o volume de empresas listadas em bolsas de valores ao redor do mundo, a ausência de um padrão pode, deste modo, gerar análises distorcidas quando comparadas informações elaboradas em modelos diferentes<sup>7</sup>.

A Lei nº 11.638/2007 foi editada com o intuito de buscar uma aproximação entre a normativa brasileira e a normativa internacional IFRS, de modo a uniformizar a análise de dados e permitir comparações de informações financeiras, em concordância com as práticas utilizadas nos mercados internacionais<sup>8</sup>.

Ainda de acordo com Cardoso (2012):

Nesse processo de convergência, verificou-se que o sistema contábil brasileiro foi estruturado com base em normas, enquanto o IFRS se orienta por princípios. Assim, a adoção do IFRS no Brasil gerou uma necessária mudança na análise dos eventos passíveis de registro, buscando fazer prevalecer a substância econômica da operação sobre a forma jurídica. O objetivo é a correta compreensão dos negócios praticados para que esta realidade seja refletida contabilmente. De acordo com o modelo do IFRS, não devem ser reconhecidos contabilmente os atos praticados apenas devido à denominação que lhes foi aplicada ou como foram formalizados, mas sim, com base na realidade jurídica que representam<sup>9</sup>.

O mesmo autor afirma também que a adoção do padrão internacional implica em alterações do registro contábil. Sob o aspecto tributário, a convergência internacional trouxe mudanças na apuração fiscal, tendo em vista que as receitas e despesas utilizadas para a determinação da base de cálculo de tributos sofrem mudanças na forma como o seu registro contábil é feito<sup>10</sup>.

Antunes, et al (2012) afirma:

<sup>7</sup> CARDOSO. Glaydson Ferreira. *O direito tributário e as normas internacionais de contabilidade: uma análise de sua recepção e reflexos no ordenamento jurídico brasileiro*. Nova Lima, 2012. Disponível em: <<http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3327.pdf>> Acesso em: 02 jun. 2015.

<sup>8</sup> CARDOSO. Glaydson Ferreira. *O direito tributário e as normas internacionais de contabilidade: uma análise de sua recepção e reflexos no ordenamento jurídico brasileiro*. Nova Lima, 2012. Disponível em: <<http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3327.pdf>> Acesso em: 02 jun. 2015.

<sup>9</sup> CARDOSO. Glaydson Ferreira. *O direito tributário e as normas internacionais de contabilidade: uma análise de sua recepção e reflexos no ordenamento jurídico brasileiro*. Nova Lima, 2012. Disponível em: <<http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3327.pdf>> Acesso em: 04 jun. 2015.

<sup>10</sup> CARDOSO. Glaydson Ferreira. *O direito tributário e as normas internacionais de contabilidade: uma análise de sua recepção e reflexos no ordenamento jurídico brasileiro*. Nova Lima, 2012. Disponível em: <<http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3327.pdf>> Acesso em: 04 jun. 2015.

A principal inovação trazida por esse processo de convergência às normas internacionais é que a prática contábil brasileira passa a estar muito mais baseada na interpretação dos pronunciamentos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) do que na mera aplicação de regras nacionais, como no passado recente. Isso traz implicações relevantes para a qualidade da informação contábil para o profissional da contabilidade, para outros profissionais que utilizam essa informação (como os economistas), para investidores e analistas do mercado financeiro e para outros interessados<sup>11</sup>.

De modo a adaptar a legislação brasileira aos moldes das normas internacionais, foi emitida a Lei 11.638/07. Segundo Antunes, et al (2012):

Essa nova lei introduziu importantes conceitos do direito societário, tendo sido adaptados conceitos legais bastante utilizados em economias mais desenvolvidas, alinhando, também, a normatização brasileira às legislações dos Estados Unidos e de países da Europa. Foram trazidas inovações tanto para as demonstrações contábeis quanto para as práticas contábeis, visto que essas normas são baseadas muito mais em princípios do que em regras (SAIKI e ANTUNES, 2010). Consequentemente, esta nova abordagem traz impactos substanciais para a profissão contábil, visto que o contador passa a exercer muito mais sua capacidade de julgamento do que no passado recente, com reflexões positivas sobre o status da profissão no Brasil<sup>12</sup>.

As alterações trazidas pela Lei 11.638/07 necessitaram de alguns ajustes para que o ônus da convergência ao padrão internacional não fosse tão grande para as empresas, sob o aspecto tributário. Assim, outra importante norma foi a Lei 11.941/09 que instituiu o Regime Tributário de Transição (RTT), até que nova regulamentação sobre os ajustes tributários fosse criada<sup>13</sup>.

Cardoso (2012) discorre a respeito do RTT:

Buscando evitar que as alterações decorrentes da convergência do modelo brasileiro para o IFRS gerassem reflexos na arrecadação tributária (ou seja, buscando manter o que se passou a chamar 'neutralidade fiscal'), foi editada a Medida Provisória nº 449, de 03 de dezembro de 2008 (convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009) que criou o chamado Regime Tributário de Transição (RTT), aplicável a todos os contribuintes, sejam eles submetidos à sistemática de apuração pelo lucro real ou com base no lucro

<sup>11</sup> ANTUNES, Maria Thereza Pompa. et al. A adoção no Brasil das normas internacionais de contabilidade IFRS: o processo e seus impactos na qualidade da informação contábil. *Revista de Economia e Relações Internacionais*, São Paulo, v. 10, nº 20, janeiro 2012. Disponível em: <[http://www.fiap.br/faculdades/economia/ciencias\\_economicas/pdf/revista\\_economia\\_20.pdf](http://www.fiap.br/faculdades/economia/ciencias_economicas/pdf/revista_economia_20.pdf)> Acesso em: 19 jun. 2015.

<sup>12</sup> ANTUNES, Maria Thereza Pompa. et al. A adoção no Brasil das normas internacionais de contabilidade IFRS: o processo e seus impactos na qualidade da informação contábil. *Revista de Economia e Relações Internacionais*, São Paulo, v. 10, nº 20, janeiro 2012. Disponível em: <[http://www.fiap.br/faculdades/economia/ciencias\\_economicas/pdf/revista\\_economia\\_20.pdf](http://www.fiap.br/faculdades/economia/ciencias_economicas/pdf/revista_economia_20.pdf)> Acesso em: 19 jun. 2015.

<sup>13</sup> MARTINS, Débora Toschi. *Harmonização e convergência às normas internacionais de contabilidade: tratamento tributário do ágio e do deságio na combinação de negócios*. Porto Alegre, 2010. Disponível em: <<http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/25798/000751260.pdf?sequence=1>> Acesso em: 13 jun. 2015.

presumido. O RTT teve sua aplicação opcional para os anos de 2008 e 2009 e, a partir de 2010 passou a ser obrigatória até que seja editada lei que discipline os efeitos fiscais decorrentes da nova metodologia contábil<sup>14</sup>.

A carência da Lei 11.638/07 foi suprida temporariamente pela neutralidade tributária trazida pelo RTT até a emissão da Lei 12.973/14, que trouxe a regulação faltante<sup>15</sup>. A exposição de motivos da Medida Provisória 627/13 que foi convertida na Lei 12.973/14, reafirma a importância da internacionalização das normas:

A atual situação econômica do Brasil é significativamente distinta da realidade do final do século passado. Para mencionar apenas dois fatores, o crescimento sustentável do PIB e o fluxo de capitais conferem possibilidade de o legislador atuar de forma a contribuir para a estratégia de internacionalização perseguida por empresas de capital nacional<sup>16</sup>.

Deste modo, a contabilidade tributária também sofreu mudanças decorrentes da inserção da contabilidade internacional no cenário brasileiro e, por assim ser, é um tema relevante pontuar os principais impactos sofridos por este ramo da contabilidade, como será visto no tópico coleta de dados.

---

<sup>14</sup> CARDOSO, Glaydson Ferreira. *O direito tributário e as normas internacionais de contabilidade: uma análise de sua recepção e reflexos no ordenamento jurídico brasileiro*. Nova Lima, 2012. Disponível em: <<http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3327.pdf>> Acesso em: 02 jun. 2015.

<sup>15</sup> MARTINS, Débora Toschi. *Harmonização e convergência às normas internacionais de contabilidade: tratamento tributário do ágio e do deságio na combinação de negócios*. Porto Alegre, 2010. Disponível em: <<http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/25798/000751260.pdf?sequence=1>> Acesso em: 19 jun. 2015.

<sup>16</sup> BRASIL. *Medida Provisória Nº 627, de 11 de novembro de 2013 – Exposição de motivos*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2013/Mpv/mpv627.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/Mpv/mpv627.htm)> Acesso em: 19 jun. 2015.



### 3 METODOLOGIA

O padrão internacional IFRS trouxe várias mudanças ao ordenamento brasileiro. O principal objetivo do trabalho é demonstrar o impacto da adoção brasileira ao padrão IFRS, sob o enfoque da contabilidade tributária. Para atingir tal objetivo, a metodologia principal foi a revisão bibliográfica dos artigos e livros publicados sobre o tema e a revisão normativa, identificando as leis pertinentes.

O estudo proposto é teórico e dogmático, tendo em vista que tem a finalidade de esclarecer conceitos do problema sugerido e criar maior familiaridade com o tema, bem como descrever o que foi identificado a partir dos exemplos práticos e interpretar as conclusões obtidas por meio das soluções oferecidas pelo ordenamento brasileiro. Além disso, será realizada pesquisa comparativa como meio de identificar o impacto causado pela adoção das normas internacionais de contabilidade no Brasil, apresentando um quadro comparativo ao final da análise.

O trabalho desenvolveu-se, primeiro, por meio da análise das três leis mencionadas, cujos comandos foram avaliados para identificação das modificações empreendidas no procedimento adotado anteriormente à vigência das leis. Uma vez identificadas as modificações, foram avaliados os efeitos das mudanças para o contribuinte e para o fisco, seja quanto ao valor arrecadado seja quanto à complexidade do processo de apuração dos resultados e tributos devidos. Depois, com atenção à doutrina brasileira sobre a matéria, foi apresentada conclusão acerca de alguns dos efeitos tributários das modificações decorrentes da adoção das normas contábeis internacionais pelo Brasil.

A motivação internacional decorrente da implementação do IFRS foi o principal guia para buscar as leis que subsidiaram o IFRS, bem como identificar as alterações nos pontos mais críticos e considerados mais relevantes fazendo, por fim, uma análise comparativa da situação anterior e posterior à nova legislação.

Para que fosse possível atingir o objetivo já mencionado, foram utilizados os principais livros que abordam as normas internacionais e os poucos artigos encontrados. Além disso, o trabalho conta com uma análise intensa da legislação propriamente dita, mencionando artigos das leis e examinando-os para identificar as alterações trazidas, já que o tem é relativamente novo e é carente em obras que tratem do assunto.

Por fim, as mudanças identificadas foram sintetizadas em um quadro-resumo e evidenciados os impactos sofridos no cenário tributário brasileiro, mais

especificamente, na base de cálculo de tributos sobre o lucro, demonstrando o seu respectivo aumento ou redução em razão das modificações.

## 4 COLETA DE DADOS

### 4.1 A convergência ao padrão internacional IFRS

Reconhecendo a importância da internacionalização das normas contábeis, bem como a crescente convergência ao padrão internacional por um número cada vez maior de países, o CFC criou, por meio da Resolução nº 1.055/2005, o CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis)<sup>17</sup>.

O CPC foi o órgão incumbido de desenvolver o padrão brasileiro BR GAAP no sentido da convergência das normas brasileiras ao padrão internacional da contabilidade<sup>18</sup>. Assim, juntamente com o CFC, o CPC passou a preocupar-se com a internacionalização das normas contábeis de modo a favorecer a atuação de empresas brasileiras de capital aberto nos mercados estrangeiros e vice e versa.

Art. 3º - O Comitê de Pronunciamentos Contábeis - (CPC) tem por objetivo o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais<sup>19</sup>.

Niyama (2011) afirma que a convergência internacional das normas brasileiras utiliza o processo de harmonização como forma de manter os aspectos individuais do país e ao mesmo tempo efetuar a conciliação com o sistema internacional, uma vez que cada país possui particularidades, como cultura, estrutura política e economia, que se refletem na contabilidade<sup>20</sup>.

Depois de escândalos fraudulentos como o da empresa de energia norte-americana Enron<sup>21</sup> e da empresa italiana de produtos alimentícios Parmalat<sup>22</sup>, a busca por um padrão que oferecesse informações de qualidade, bem como maior segurança e maior transparência aos usuários se tornou cada vez maior.

<sup>17</sup> CFC-CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Resolução 1.055/2005*. Institui o CPC. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2005/001055](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2005/001055)> Acesso em: 04 jun. 2015.

<sup>18</sup> PADOVEZE, Clóvis Luís; BENEDICTO, Gideon Carvalho de; LEITE, Joubert da Silva Jerônimo. *Manual de contabilidade internacional*. São Paulo: Cengage Learning, 2012.

<sup>19</sup> CFC-CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Resolução 1.055/2005*. Institui o CPC. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2005/001055](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2005/001055)> Acesso em: 04 jun. 2015.

<sup>20</sup> NIYAMA, Jorge Katsumi. *Contabilidade internacional*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

<sup>21</sup> BRASIL. *Enron: Perguntas e respostas*. Disponível em:

<[http://www.bbc.co.uk/portuguese/economia/020128\\_esp\\_eronqa.shtml](http://www.bbc.co.uk/portuguese/economia/020128_esp_eronqa.shtml)> .Acesso em: 18 jun. 2015.

<sup>22</sup> LE MONDE DIPLOMATIQUE. *O escândalo da Parmalat*. Disponível em: <<http://www.diplomatique.org.br/acervo.php?id=1085>> Acesso em: 18. Jun. 2015.

A adoção de um padrão internacionalmente reconhecido, que proporciona a comparação entre instituições, também atribui credibilidade à informação disponibilizada, reduz custos (evita a emissão de mais de um grupo de contas que obedeçam a padrões diferentes), otimiza a alocação de recursos e promove segurança jurídica às transações<sup>23</sup>.

O CPC foi criado pela Resolução 1.055/05 com o intuito de promover a convergência internacional das normas brasileiras ao padrão internacional IFRS, criado pelo IASB.

É possível perceber no seguinte trecho da Resolução 1.055/05 do CFC a importância da adoção do padrão internacional e, também, as principais vantagens trazidas:

**CONSIDERANDO** que a crescente importância da internacionalização das normas contábeis vem levando inúmeros países a caminhar para um processo de convergência que tenha como consequência:

- a) a redução de riscos nos investimentos internacionais (quer os sob a forma de empréstimo financeiro quer os sob a forma de participação societária), bem como os créditos de natureza comercial, redução de riscos essa derivada de um melhor entendimento das demonstrações contábeis elaboradas pelos diversos países por parte dos investidores, financiadores e fornecedores de crédito.
- b) a maior facilidade de comunicação internacional no mundo dos negócios com o uso de uma linguagem contábil bem mais homogênea;
- c) a redução do custo do capital que deriva dessa harmonização, o que no caso é de interesse, particularmente, vital para o Brasil[...]<sup>24</sup>. (grifo do autor)

O CPC, portanto, busca atender às necessidades contábeis técnicas brasileiras, mas sempre em observação às normas internacionais, emitindo seus pronunciamentos em consonância com as práticas internacionais.

#### **4.1.1 A Lei 11.638/2007**

A emissão da Lei 11.638/07 representou uma grande mudança no cenário contábil e um esforço relevante na direção da harmonização das normas contábeis ao padrão internacional. Por meio da Lei 11.638/07, todas as empresas brasileiras de capital aberto deveriam passar a divulgar suas informações contábeis observando as determinações da norma internacional a partir de 2008, modificando a Lei 6.404/76 (Lei das Sociedades por Ações).

---

<sup>23</sup> BANCO CENTRAL DO BRASIL. *Comunicado N. 14.259 de 10 de março de 2006*. Disponível em: <<https://www3.bcb.gov.br/normativo/detalharNormativo.do?method=detalharNormativo&N=106064950>> Acesso em: 24 abr. 2015.

<sup>24</sup> CFC-CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Resolução 1.055/2005*. Institui o CPC. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2005/001055](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2005/001055)> Acesso em: 27 abr. 2015.

A exposição de motivos da Lei 11.638/07 apresenta os seguintes fundamentos para as alterações propostas:

Reformulação proposta deve-se, portanto, à necessidade de se introduzir, na lei em vigor, modificações com o escopo de corrigir impropriedades e erros que remanesceram na lei societária desde a sua edição, em 1976, bem como adaptar a lei às mudanças sociais e econômicas decorrentes da evolução dos usos e costumes mercantis, objetivando o fortalecimento do mercado de capitais, mediante a implementação de princípios, normas e padrões de contabilidade e auditoria reconhecidos internacionalmente. Desta forma, será melhor a qualidade das informações contábeis e, por conseguinte, a consistência do processo decisório de alocação de recursos, com vistas a promover o desenvolvimento econômico do país<sup>25</sup>.

A Lei 11.638/07 foi responsável por determinações importantes para a convergência internacional pelo Brasil ao permitir que a CVM estabelecesse normas contábeis brasileiras (por meio de convênio com o CPC). Levando em consideração que uma lei só pode ser alterada por outra lei, conferir à CVM essa autoridade permite que a regulamentação acompanhe as variações do mercado mais facilmente, sem que seja necessário um processo legislativo longo e burocrático para mudar algum ponto da regulamentação.

Dentre as modificações oriundas da edição da Lei. 11.638/2007, destaca-se a alteração do art. 177 da Lei 6.404/76<sup>26</sup>, que determinou que as normas estabelecidas pela CVM estivessem de acordo com o padrão IFRS<sup>27</sup>, ponto fundamental na internacionalização desejada. Confira-se: “§5º As normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários a que se refere o §3º deste artigo deverão ser elaboradas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários”.

O §7º do art. 177 da Lei 6.404/76 também sofreu alteração com o advento da Lei 11.638/07. De modo a evitar que a harmonização da legislação brasileira ao padrão IFRS produzisse um ônus tributário para as empresas, a redação do parágrafo passou a ser a seguinte:

§ 7º Os lançamentos de ajuste efetuados exclusivamente para harmonização de normas contábeis, nos termos do § 2º deste artigo, e as demonstrações e

---

<sup>25</sup> CÂMARA DOS DEPUTADOS. *MSC 1657/2000 – Projeto de Lei 3741/2000, de 19 de janeiro de 2000*. Disponível em: <<http://imagem.camara.gov.br/MostraIntegraImagem.asp?strSiglaProp=MSC&intProp=1657&intAnoProp=2000&intParteProp=1>> Acesso em: 25 abr. 2015.

<sup>26</sup> BRASIL. *Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/16404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16404consol.htm)> Acesso em: 28 abr. 2015.

<sup>27</sup> PWC; IBRI. *IFRS e CPCs – A nova contabilidade brasileira*. Outubro, 2010. Disponível em: <<http://www.pwc.com.br/pt/ifrs-brasil/assets/booklet-ibri-2010.pdf>> Acesso em: 30 abr. 2015.

apurações com eles elaboradas não poderão ser base de incidência de impostos e contribuições nem ter quaisquer outros efeitos tributários<sup>28</sup>.

A edição da Lei. 11.638/2007 permitiu que a matéria relativa ao padrão internacional IFRS adentrasse o Brasil e deu início à sua implementação<sup>29</sup>. Além disso, ficou evidenciado, também, um esforço de afastar a influência da legislação tributária das demonstrações financeiras, com o intuito de que os registros contábeis e, principalmente, o resultado contábil seguissem regras e práticas contábeis geralmente aceitas e não conceitos fiscais para fins de tributação<sup>30</sup>.

#### **4.1.2 Base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição Social ao Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS)**

O Imposto de Renda é o tributo que incide sobre os rendimentos adquiridos das pessoas físicas ou jurídicas. O IRPJ, mais especificamente, é objeto de interesse desta pesquisa e possui como base de cálculo o lucro real cujo conceito é encontrado no art. 247 do Regulamento do Imposto de Renda:

Art. 247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto.

§ 1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais<sup>31</sup>.

O lucro líquido, por sua vez, é “a soma algébrica do lucro operacional, dos resultados não operacionais, e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial”<sup>32</sup>.

A Contribuição Social também incide sobre o lucro líquido na forma de apuração descrita acima. Já a contribuição para o PIS e a COFINS possuem como base de cálculo o faturamento obtido pelas entidades<sup>33</sup>.

<sup>28</sup>BRASIL. *Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/16404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16404consol.htm)> Acesso em: 18 jun. 2015.

<sup>29</sup>CARDOSO, Glaydson Ferreira. *O direito tributário e as normas internacionais de contabilidade: uma análise de sua recepção e reflexos no ordenamento jurídico brasileiro*. Nova Lima, 2012. Disponível em: <<http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3327.pdf>> Acesso em: 04 jun. 2015.

<sup>30</sup>MARTINS, Débora Toschi. *Harmonização e convergência às normas internacionais de contabilidade: tratamento tributário do ágio e do deságio na combinação de negócios*. Porto Alegre, 2010. Disponível em: <<http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/25798/000751260.pdf?sequence=1>> Acesso em: 16 jun. 2015.

<sup>31</sup>BRASIL. *Decreto Nº 3.000, de 26 de março de 1999*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d3000.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm)> Acesso em: 16 jun. 2015.

<sup>32</sup>BRASIL. *Decreto Nº 3.000, de 26 de março de 1999*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d3000.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm)> Acesso em: 16 jun. 2015.

Com a edição da Lei 11.638/07, as bases de cálculo dos tributos mencionados sofreram modificações que serão mencionadas mais adiante.

## 4.2 Principais conceitos alterados pela Lei 11.638/07

É oportuno estudar algumas das principais regras do padrão internacional que influenciam o resultado e, conseqüentemente, aspectos da tributação.

### 4.2.1 Ativo

Segundo a IFRS Foundation, um ativo é um “recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual os benefícios econômicos futuros deverão fluir para a entidade”<sup>34</sup>.

Pelas normas contábeis brasileiras anteriores ao início da convergência internacional, gastos pré-operacionais, como despesas com pesquisas científicas ou tecnológicas, deveriam ser reconhecidas como ativo diferido, por representar um recurso aplicado na formação de resultado de mais de um exercício social. Porém, as normas internacionais determinam que tais gastos sejam registrados como despesa assim que incorridos, pois não preenchem, com certeza, o elemento “benefício econômico futuro” da definição de ativo. Quando a entidade gasta com pesquisa, ainda não tem a certeza de que aquela pesquisa trará um benefício econômico para a empresa, motivo pelo qual não pode ser reconhecida como ativo<sup>35</sup>. O reconhecimento dos gastos de pesquisa como despesa interferem no cálculo dos tributos incidentes sobre as atividades da empresa, reduzindo o valor recolhido.

Já os gastos com desenvolvimento, devem ser reconhecidos como ativo desde que satisfaçam uma série de condições<sup>36</sup>, caso contrário, devem ser igualmente tratados como despesa.

---

<sup>33</sup>MARTINS, Débora Toschi. *Harmonização e convergência às normas internacionais de contabilidade: tratamento tributário do ágio e do deságio na combinação de negócios*. Porto Alegre, 2010. Disponível em: <<http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/25798/000751260.pdf?sequence=1>> Acesso em: 16 jun. 2015.

<sup>34</sup>IFRS FOUNDATION. *Asset and liability definitions, recognition and derecognition*. Outubro, 2013. Disponível em: <<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/Discussion-Paper-July-2013/Documents/AP3%20London-%20asset%20and%20liability%20definitions%20recognition%20and%20derecognition.pdf>> Acesso em: 05 jun. 2015.

<sup>35</sup>PADOVEZE, Clóvis Luís; BENEDICTO, Gideon Carvalho de; LEITE, Joubert da Silva Jerônimo. *Manual de contabilidade internacional*. São Paulo: Cengage Learning, 2012.

<sup>36</sup>Niyama menciona as condições para que os gastos com desenvolvimento sejam reconhecidos como ativo: “a) viabilidade técnica para concluir o ativo intangível de forma que possa ser disponibilizado para uso ou venda; b) intenção de concluir o ativo intangível para uso ou venda; c) sua capacidade de usar ou vender o ativo intangível; d) a forma como o ativo intangível gerará prováveis benefícios econômicos futuros; e) a disponibilidade de

Outra alteração do ativo com a adoção do IFRS está na mensuração de elementos patrimoniais, que devem ser mensurados pelo valor justo (valor baseado no mercado<sup>37</sup>). Ativos que estejam disponíveis para venda e que tenham grande chance de ser vendidos em até um ano devem ser mensurados pelo valor justo<sup>38</sup>.

Sob o aspecto fiscal, o CPC 32 determina que a base fiscal de um ativo a ser considerada é “o valor que será dedutível para fins fiscais contra quaisquer benefícios econômicos tributáveis que fluirão para a empresa quando ela recuperar o valor contábil desse ativo”<sup>39</sup>.

Ressalta-se ainda que a estrutura do ativo dentro do balanço patrimonial também sofreu alteração, como pode ser verificado no quadro 1 abaixo:

**Quadro 1 - Alterações no ativo com o advento da Lei 11.638/07.**

<b>Conforme a Lei 6.404/76</b>	<b>Após a Lei 11.638/07</b>
<b><u>Ativo</u></b>	<b><u>Ativo</u></b>
Ativo circulante	Ativo circulante
Ativo realizável a longo prazo	Ativo não circulante
Ativo permanente	Realizável a longo prazo
Investimento	Investimento
Ativo imobilizado	Imobilizado
Ativo diferido	Intangível

---

recursos técnicos, financeiro e outros recursos adequados para concluir o seu desenvolvimento e usar ou vender o ativo intangível; f) a capacidade para mensurar com segurança o gasto atribuível ao ativo intangível durante a sua fase de desenvolvimento”. NIYAMA, Jorge Katsumi. *Contabilidade internacional*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

<sup>37</sup> CPC-COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. *Súmaro do Pronunciamento Técnico CPC 46*. Disponível em: <[http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/462\\_CPC%2046%20Sumario.pdf](http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/462_CPC%2046%20Sumario.pdf)> Acesso em: 8 de jun. 2015.

<sup>38</sup> ANTUNES, Maria Thereza Pompa. et al. A adoção no Brasil das normas internacionais de contabilidade IFRS: o processo e seus impactos na qualidade da informação contábil. *Revista de Economia e Relações Internacionais*, São Paulo, v. 10, n° 20, janeiro 2012. Disponível em: <[http://www.fAAP.br/faculdades/economia/ciencias\\_economicas/pdf/revista\\_economia\\_20.pdf](http://www.fAAP.br/faculdades/economia/ciencias_economicas/pdf/revista_economia_20.pdf)> Acesso em: 27 abr. 2015.

<sup>39</sup> PADOVEZE, Clóvis Luís; BENEDICTO, Gideon Carvalho de; LEITE, Joubert da Silva Jerônimo. *Manual de contabilidade internacional*. São Paulo: Cengage Learning, 2012.



Fonte: <<http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3327.pdf>>

Com a mudança da Lei 11.638/07, portanto, o ativo passa a ser composto por dois grandes grupos, o ativo circulante e o não circulante. O grupo ativo permanente deixa de existir e o ativo realizável a longo prazo é inserido no ativo não circulante, em razão de seu menor grau de liquidez. Por fim, um novo subgrupo é criado, o ativo intangível, que passa a registrar os bens incorpóreos.

#### 4.2.2 Passivo e patrimônio líquido

O passivo é definido como sendo uma “obrigação presente da entidade resultante de eventos passados, dos quais se espera que resulte em um desembolso de recursos incorporando benefícios econômicos”<sup>40</sup>. Assim, se houver alguma incerteza com relação ao acontecimento ou não da obrigação, não deverá ser reconhecida como passivo, mas sim como passivo contingente evidenciado em notas explicativas ou, se a realização da obrigação é muito remota, não há necessidade de divulgação<sup>41</sup>. Sob a ótica fiscal, considera-se a base fiscal de um passivo “o seu valor contábil menos qualquer valor que será dedutível para fins fiscais relacionado àquele passivo em períodos futuros”<sup>42</sup>.

O passivo e o patrimônio líquido também sofreram alterações em sua composição dentro do balanço patrimonial:

**Quadro 2 - Alterações no passivo e patrimônio líquido com o advento da Lei 11.638/07.**

<b>Conforme a Lei 6.404/76</b>	<b>Após a Lei 11.638/07</b>
<b><u>Passivo</u></b>	<b><u>Passivo</u></b>
Passivo circulante	Passivo circulante
Passivo exigível a longo prazo	Passivo não circulante

<sup>40</sup> IFRS FOUNDATION. *Asset and liability definitions, recognition and derecognition*. Outubro, 2013. Disponível em: <<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/Discussion-Paper-July-2013/Documents/AP3%20London-%20asset%20and%20liability%20definitions%20recognition%20and%20derecognition.pdf>> Acesso em: 08 jun. 2015.

<sup>41</sup> ANTUNES, Maria Thereza Pompa. et al. A adoção no Brasil das normas internacionais de contabilidade IFRS: o processo e seus impactos na qualidade da informação contábil. *Revista de Economia e Relações Internacionais*, São Paulo, v. 10, n° 20, janeiro 2012. Disponível em: <[http://www.fAAP.br/faculdades/economia/ciencias\\_economicas/pdf/revista\\_economia\\_20.pdf](http://www.fAAP.br/faculdades/economia/ciencias_economicas/pdf/revista_economia_20.pdf)> Acesso em: 08 jun. 2015.

<sup>42</sup> PADOVEZE, Clóvis Luís; BENEDICTO, Gideon Carvalho de; LEITE, Joubert da Silva Jerônimo. *Manual de contabilidade internacional*. São Paulo: Cengage Learning, 2012.

Resultado de exercício futuro	
<b><u>Patrimônio Líquido</u></b>	<b><u>Patrimônio Líquido</u></b>
Capital Social	Capital Social
Reservas de capital	Reservas de capital
Reservas de reavaliação	Ajuste de avaliação patrimonial
Reservas de lucro	Reservas de lucro
Lucro ou Prejuízo Acumulado	Ações em tesouraria
	Prejuízos acumulados

Fonte: <[http://www.facsaooroque.br/novo/publicacoes/pdfs/ricardo\\_eliane.pdf](http://www.facsaooroque.br/novo/publicacoes/pdfs/ricardo_eliane.pdf)>

O passivo passou a ser dividido em duas grandes contas (passivo circulante e passivo não circulante) que seguem uma ordem de exigibilidade. O patrimônio líquido, por sua vez, recebeu a inclusão da conta ajuste de avaliação patrimonial e da conta ações em tesouraria.

A conta de ações em tesouraria será modificada quando a companhia adquire ações dela própria e, conforme o §5º do art. da Lei 6.404/76, devem ser deduzidas da conta do patrimônio líquido:

§ 5º As ações em tesouraria deverão ser destacadas no balanço como dedução da conta do patrimônio líquido que registrar a origem dos recursos aplicados na sua aquisição<sup>43</sup>.

Na conta de ajuste de avaliação patrimonial passam a ser registrados os ajustes decorrentes da diferença entre o valor contábil e o valor de mercado de determinado bem, de acordo com o art. 182 da Lei 6.404/76, com a nova redação prevista pela Lei 11.638/07:

§ 3º Serão classificadas como ajustes de avaliação patrimonial, enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência, as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuído a elementos do ativo (§ 5o do art. 177, inciso I do caput do art. 183

<sup>43</sup>BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/16404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16404consol.htm)> Acesso em: 18 jun. 2015.

e § 3o do art. 226 desta Lei) e do passivo, em decorrência da sua avaliação a preço de mercado<sup>44</sup>.

Esse parágrafo ainda sofreu alteração com a edição da Lei 11.941/09, que será estudada mais adiante.

### 4.2.3 *Receitas*

O pronunciamento CPC 30 é equivalente à norma internacional denominada IAS 18, que dispõe sobre o reconhecimento de receitas. Em seu objetivo consta a definição de receita que é tida como o aumento nos benefícios econômicos em razão da entrada de recursos, bem como o aumento de passivos ou diminuição de ativos que acarretam o aumento do patrimônio líquido, desde que não sejam oriundos de recursos próprios<sup>45</sup>.

O CPC 30 determina que o momento de reconhecimento da receita se dá “quando for provável que benefícios econômicos futuros fluam para a entidade e esses benefícios possam ser confiavelmente mensurados”<sup>46</sup>.

A norma ainda define o conceito de receita:

Receita é o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período observado no curso das atividades ordinárias da entidade que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto os aumentos de patrimônio líquido relacionados às contribuições dos proprietários<sup>47</sup>.

Além das regras de reconhecimento da receita, o pronunciamento determina que a mensuração da receita deve ser feita de acordo com o valor justo da contraprestação recebida ou a receber<sup>48</sup>.

À título de exemplo, uma receita proveniente de uma venda de bem, deverá ser reconhecida somente a partir do momento em que a empresa vendedora preencher os seguintes requisitos: (a) transferir para o comprador os riscos e as vantagens mais relevantes advindos da propriedade do bem; (b) não participar da gestão, posse e controle do bem

<sup>44</sup>BRASIL. *Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/16404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16404consol.htm)> Acesso em: 18 jun. 2015.

<sup>45</sup> CPC-COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. *CPC 30 (R1) – Receitas*. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=61>> Acesso em: 10 jun. 2015.

<sup>46</sup> CPC-COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. *CPC 30 (R1) – Receitas*. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=61>> Acesso em: 10 jun. 2015.

<sup>47</sup> CPC-COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. *CPC 30 (R1) – Receitas*. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=61>> Acesso em: 10 jun. 2015.

<sup>48</sup> CPC-COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. *CPC 30 (R1) – Receitas*. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=61>> Acesso em: 10 jun. 2015.

vendido; (c) houver certo grau de confiança na mensuração do valor da receita; (d) os benefícios econômicos oriundos da transação irão, provavelmente, fluir para a entidade; e (e) os respectivos custos da transação podem ser identificados e mensurados<sup>49</sup>.

O reconhecimento e a mensuração das receitas influenciam o registro contábil e, portanto, a aferição do lucro da empresa, o que acarreta alteração nos impostos a serem recolhidos.

#### **4.2.4 Estoques**

Quanto a avaliação dos estoques das empresas, existem três métodos que podem ser utilizados. O primeiro método, denominado de PEPS (primeiro a entrar, primeiro a sair), determina que a mercadoria que entrou primeiro na empresa, deve ser vendida primeiro, sendo o estoque final de mercadorias composto pelas mercadorias mais recentes. O segundo método é o UEPS (último a entrar, primeiro a sair) que, ao contrário do PEPS, estipula que a mercadoria adquirida mais recentemente deve ser a primeira a ser vendida. O último método é a média ponderada, em que as mercadorias são avaliadas pela soma de seus respectivos valores dividido pelo número de unidades de mercadoria, encontrando o custo médio<sup>50</sup>.

As normas internacionais de contabilidade admitem o uso da média e do PEPS, não admitem o uso do UEPS, pois, segundo Niyama (2010), este método não reflete adequadamente a realidade dos estoques, considerando a tendência da elevação de preços. Nos EUA, porém, a avaliação do estoque por meio do UEPS é aceita, o que evidencia em um conflito entre as normas norte-americanas e as internacionais. Já no Brasil, como a contabilidade é fortemente influenciada pela legislação fiscal, somente a média ponderada e o PEPS são aceitos, pois o UEPS reduz o valor do imposto de renda a ser recolhido<sup>51</sup>.

#### **4.2.5 Reconhecimento de tributos**

Existem dois regimes contábeis que podem ser adotados, o de competência, que reconhece a transação no momento de sua ocorrência; e o de caixa, que reconhece a transação no momento da alteração de caixa, ou seja, entrada e saída de recursos. A norma internacional determina que os tributos sejam reconhecidos pelo regime de competência<sup>52</sup>,

<sup>49</sup> PADOVEZE, Clóvis Luís; BENEDICTO, Gideon Carvalho de; LEITE, Joubert da Silva Jerônimo. *Manual de contabilidade internacional*. São Paulo: Cengage Learning, 2012.

<sup>50</sup> SILVA, César Augusto Tibúrcio; TRISTÃO, Gilberto. *Contabilidade Básica*. 4ª ed. São Paulo, Atlas, 2009.

<sup>51</sup> NIYAMA, Jorge Katsumi. *Contabilidade internacional*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

<sup>52</sup> SILVA, César Augusto Tibúrcio; TRISTÃO, Gilberto. *Contabilidade Básica*. 4ª ed. São Paulo, Atlas, 2009.

reconhecendo os tributos sobre o lucro (imposto de renda, contribuição social, etc) ao mesmo tempo que são reconhecidos os ativos e passivos que lhe deram origem.

A norma internacional que dispõe a respeito dos tributos sobre o lucro é a IAS 12 e a sua correspondente brasileira é o CPC 32. De acordo com Padoveze, Benedicto e Leite (2012):

O ponto principal no reconhecimento de tributos sobre o lucro é como contabilizar os efeitos fiscais correntes e futuros de:

- Futura recuperação (liquidação) do valor contábil dos ativos (passivos) que são reconhecidos no balanço patrimonial da empresa;
- Operações e outros eventos do período atual que são reconhecidos nas demonstrações contábeis da empresa<sup>53</sup>.

As mudanças oriundas da Lei 11.638/07 causaram um impacto nas empresas brasileiras, tendo em vista que algumas das regras internacionais modificam as demonstrações e os resultados obtidos, interferindo, conseqüentemente, na tributação.

### **4.3 A Lei 11.941/09 e o Regime Tributário de Transição (RTT)**

A Lei 11.638/07 apesar dos esforços de aproximar a legislação brasileira da norma internacional, ainda necessitava de uma regulamentação de modo que a legislação tributária pudesse identificar os efeitos societários e determinasse os seus impactos no cálculo de tributos como o IR, CSLL, PIS e COFINS<sup>54</sup>.

#### **4.3.1 Conceito e finalidade do RTT**

No intuito de atender essa carência da Lei 11.638/07, foi editada a Medida Provisória nº449, de 03 de dezembro de 2008, posteriormente convertida na Lei 11.941/09, trazendo algumas mudanças e instituindo o Regime Tributário de Transição (RTT)<sup>55</sup>. O RTT era aplicado aos contribuintes tributados tanto pelo lucro real quanto pelo lucro presumido, mas passou a ser obrigatório somente após o ano de 2010.

A emissão da Lei 11.941/09 teve a intenção de determinar os ajustes tributários decorrentes dos novos métodos e critérios contábeis advindos com a Lei

<sup>53</sup> PADOVEZE, Clóvis Luís; BENEDICTO, Gideon Carvalho de; LEITE, Joubert da Silva Jerônimo. *Manual de contabilidade internacional*. São Paulo: Cengage Learning, 2012.

<sup>54</sup> PÊGAS, Paulo Henrique. *Manual de Contabilidade Tributária: análise dos impactos tributários das Leis nº 11.638/07, nº 11.941/09 e dos pronunciamentos emitidos pelo CPC*. 7ª ed. Rio de Janeiro: Maria Augusta Delgado, 2011.

<sup>55</sup> CARDOSO, Glaydson Ferreira. *O direito tributário e as normas internacionais de contabilidade: uma análise de sua recepção e reflexos no ordenamento jurídico brasileiro*. Nova Lima, 2012. Disponível em: <<http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3327.pdf>> Acesso em: 11 jun. 2015.

11.638/07<sup>56</sup>. O RTT, por sua vez, foi criado para evitar o ônus tributário que as empresas sofreriam em decorrência da nova metodologia contábil a ser empregada com a edição da Lei 11.638/07 até a entrada em vigor de uma lei que “disciplinasse os efeitos tributários dos novos métodos e critérios contábeis, buscando a neutralidade tributária”<sup>57</sup>.

O RTT, portanto, busca anular os efeitos fiscais da implementação do IFRS e a respectiva transição, até que as conseqüências contábeis possam se harmonizar e se tornarem consistentes. Desta maneira, as empresas são asseguradas de que em decorrência das mudanças trazidas pela nova metodologia, não haverá aumento ou redução na forma de apuração dos tributos federais<sup>58</sup>.

Nas palavras de Cardoso (2012):

Em síntese, o RTT significa que, para fins fiscais, serão mantidos os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007. Ou seja, as modificações decorrentes do IFRS introduzidas pela Lei nº 11.638/2007, que trouxeram mudança de critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas não devem gerar efeitos diversos daqueles que seriam gerados com base na legislação vigente até dezembro de 2007. Na prática, o contribuinte deverá apurar o resultado do exercício de acordo com as disposições da Lei nº 6.404, de 17 de dezembro de 1976, com as modificações introduzidas pela Lei nº 11.638/2007. Contudo, enquanto vigente o RTT, deverão ser feitos ajustes específicos ao lucro líquido do período para fins fiscais, revertendo-se os efeitos da utilização de métodos e critérios contábeis internacionais e “retornando” ao lucro líquido apurável em conformidade com as regras contábeis vigentes até 31 de dezembro de 2007. Só a partir deste momento é que serão feitos os ajustes de adições e exclusões para apuração da base de cálculo tributável<sup>59</sup>.

Por meio do RTT, foi possível amenizar as questões referentes à tributação dos impactos nos lucros e receitas das pessoas jurídicas em razão das modificações efetuadas na norma societária<sup>60</sup>. A instituição do RTT, portanto, se mostrou necessária para que os efeitos tributários decorrentes da convergência ao padrão internacional fossem neutralizados, reduzindo o ônus sofrido pelas empresas, até que fosse criada uma norma que regulasse o

<sup>56</sup>BRASIL. *Lei nº 11.638/07, de 28 de dezembro de 2007*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/lei/111638.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111638.htm)> Acesso em: 11. Jun. 2015.

<sup>57</sup> BRASIL. *Lei nº 11.638/07, de 28 de dezembro de 2007*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/lei/111638.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111638.htm)> Acesso em: 11. Jun. 2015.

<sup>58</sup> CARDOSO. Glaydson Ferreira. *O direito tributário e as normas internacionais de contabilidade: uma análise de sua recepção e reflexos no ordenamento jurídico brasileiro*. Nova Lima, 2012. Disponível em: <<http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3327.pdf>> Acesso em: 04 jun. 2015.

<sup>59</sup> CARDOSO. Glaydson Ferreira. *O direito tributário e as normas internacionais de contabilidade: uma análise de sua recepção e reflexos no ordenamento jurídico brasileiro*. Nova Lima, 2012. Disponível em: <<http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3327.pdf>> Acesso em: 04 jun. 2015.

<sup>60</sup>MARTINS, Débora Toschi. *Harmonização e convergência às normas internacionais de contabilidade: tratamento tributário do ágio e do deságio na combinação de negócios*. Porto Alegre, 2010. Disponível em: <<http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/25798/000751260.pdf?sequence=1>> Acesso em: 13 jun. 2015.

“modo e a intensidade de integração da legislação tributária com os novos métodos e critérios internacionais de contabilidade”<sup>61</sup>.

Assim, o RTT foi instituído para que os efeitos decorrentes da implementação da aproximação das normas brasileiras e internacionais não implicassem em um prejuízo desnecessário para as empresas, tendo em vista que a adoção do IFRS visa uma série de vantagens.

#### **4.3.2 Outras mudanças trazidas pela Lei 11.941/09**

O Regime Tributário de Transição foi a mudança mais relevante trazida pela edição da Lei 11.941/09, mas serão destacados aqui alguns outros pontos identificados.

O parcelamento de dívidas tributárias também sofreu alteração com o advento dessa lei, podendo ser feito em até 180 meses e com redução de multa e juros, conforme dispõe o art. 1º e seguintes da Lei 11.941/09<sup>62</sup>, entre outras regras para tal.

A lei ainda conferiu remissão aos débitos com a Fazenda Nacional, desde que não ultrapassassem o valor de R\$10.000 (dez mil reais) e estivessem vencidos há cinco anos ou mais, de acordo com o art. 14 e seguintes do mesmo diploma legal<sup>63</sup>.

Outro ponto trazido pela Lei 11.941/09 que foi considerado interessante para mencionar nesta pesquisa, foi a isenção do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, conforme previsão do parágrafo único do art. 4º da lei:

Parágrafo único. Não será computada na apuração da base de cálculo do Imposto de Renda, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS a parcela equivalente à redução do valor das multas, juros e encargo legal em decorrência do disposto nos arts. 1º, 2º e 3º desta Lei<sup>64</sup>.

Como já mencionado, a Lei 11.941/09 alterou, também, o §3º do art. 182 da Lei 6.404/76, que dispõe sobre o ajuste de avaliação patrimonial, que já havia sofrido alteração pela Lei 11.638/07:

<sup>61</sup>MARTINS, Débora Toschi. *Harmonização e convergência às normas internacionais de contabilidade: tratamento tributário do ágio e do deságio na combinação de negócios*. Porto Alegre, 2010. Disponível em: <<http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/25798/000751260.pdf?sequence=1>> Acesso em: 13 jun. 2015.

<sup>62</sup>BRASIL. *Lei n° 11.941/09, de 27 de maio de 2009*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2009/lei/111941.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/111941.htm)> Acesso em: 13. Jun. 2015.

<sup>63</sup>BRASIL. *Lei n° 11.941/09, de 27 de maio de 2009*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2009/lei/111941.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/111941.htm)> Acesso em: 13. Jun. 2015.

<sup>64</sup>BRASIL. *Lei n° 11.941/09, de 27 de maio de 2009*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2009/lei/111941.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/111941.htm)> Acesso em: 13. Jun. 2015.

§ 3º Serão classificadas como ajustes de avaliação patrimonial, enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência, as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuídos a elementos do ativo e do passivo, em decorrência da sua avaliação a **valor justo**, nos casos previstos nesta Lei ou, em normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3o do art. 177 desta Lei<sup>65</sup>. [grifo nosso]

A redação trazida pela Lei 11.638/07 previa que o ajuste era feito em decorrência da diferença do valor contábil e o valor de mercado. A Lei 11.941/09 passou a considerar a avaliação do bem a valor justo.

#### 4.4 A Lei 12.973/2014 e as suas consequências

##### 4.4.1 *Revogação do Regime Tributário de Transição (RTT)*

O Regime Tributário de Transição ou RTT, como mencionado anteriormente, foi instituído com a finalidade de reduzir o impacto negativo nas empresas, em razão da convergência da legislação brasileira às normas internacionais de contabilidade. No entanto, este regime foi criado com prazo determinado para o seu fim, tendo em vista que aguardava somente a edição de uma norma que regulamentasse os ajustes tributários em decorrência dos novos métodos e critérios contábeis oriundos da harmonização.

A medida provisória 627/13 foi criada para suprir essa necessidade de regulação, sendo convertida na Lei 12.973/14. O objetivo desta medida era moldar a legislação tributária em conformidade com a legislação societária e as normas contábeis, de modo que não fosse mais necessária a neutralização trazida pelo RTT<sup>66</sup>.

O RTT era utilizado como um instrumento que amenizasse os efeitos tributários da harmonização ao padrão internacional, de modo que a promulgação da Lei 12.973/14 supriu a carência da Lei 11.638/07 e o RTT, que teria vigência enquanto não surgisse a nova regulamentação, passou a ser desnecessário, sendo, portanto, revogado pela nova lei.

As principais alterações trazidas pela Lei 12.973/14 são as seguintes:

- a) extinção do regime tributário de transição (RTT);
- b) ratificação das práticas contábeis internacionais;
- c) alteração nos percentuais das multas no caso de atraso, falta de entrega ou entrega com erros, inexatidões ou omissões de informações do Lalur;

<sup>65</sup>BRASIL. *Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/16404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16404consol.htm)> Acesso em: 18 jun. 2015.

<sup>66</sup> BRASIL. *Medida Provisória Nº 627, de 11 de novembro de 2013 – Exposição de motivos*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2013/Mpv/mpv627.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/Mpv/mpv627.htm)> Acesso em: 15 jun. 2015.



- d) alteração na base de cálculo dos juros sobre o capital próprio;
- e) tratamento da mais-valia e da menos-valia nos casos de incorporação, fusão ou cisão;
- f) desconsideração do laudo pelas autoridades fiscais se o mesmo contiver vícios e incorreções de caráter relevante, nos casos de incorporação, fusão ou cisão;
- g) nas operações de arrendamento mercantil, possibilidade de computar as despesas financeiras na determinação do lucro real;
- h) não incidência do IRPJ e CSLL sobre a distribuição dos lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados entre 1º.01.2008 e 31.12.2013, em valores superiores aos apurados com observância dos métodos e critérios contábeis vigentes em 31.12.2007, dentre outras<sup>67</sup>.

Além dessas modificações indicadas como as principais pelo IOB, a lei trouxe várias outras. A seguir serão abordadas algumas mudanças selecionadas.

#### **4.4.2 Outras alterações relevantes**

Além da revogação do Regime Tributário de Transição, a Lei 12.973/14 trouxe algumas outras mudanças relevantes.

##### **4.4.2.1 Base de cálculo de tributos sobre o lucro**

O Decreto-Lei 1.598/77 alterou a legislação do imposto de renda<sup>68</sup> e Lei 12.973/14, por sua vez, modificou diversos artigos do mencionado decreto, dentre eles, o art. 1º da lei nova determina:

Art. 1º O Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, a Contribuição para o PIS/Pasep e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins serão determinados segundo as normas da legislação vigente, com as alterações desta Lei<sup>69</sup>.

Deste modo, o IRPJ, a CSLL, o PIS/PASEP e a COFINS não mais terão como base de cálculo os critérios contábeis estabelecidos na Lei de Sociedade por Ações (Lei 6.404/76), pois, a partir da entrada em vigor da nova lei, seguirão os critérios da legislação atual e não mais daquela já revogada.

---

<sup>67</sup>IOB. *Guia prático: Novas regras tributárias.* Disponível em: <[http://www.iob.com.br/documentos/cartilhaicms/pdf/CartilhaMP627\\_Lei12973.pdf](http://www.iob.com.br/documentos/cartilhaicms/pdf/CartilhaMP627_Lei12973.pdf)> Acesso em: 18 jun. 2015.

<sup>68</sup>BRASIL. *Decreto-Lei N° 1.598, de 26 de dezembro de 1977.* Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del1598.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm)> Acesso em: 15 jun. 2015.

<sup>69</sup>BRASIL. *Lei N° 12.973/15, de 13 de maio de 2014.* Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm)> Acesso em: 15 jun. 2015.

#### 4.4.2.2 Escrituração digital

O Decreto 6.022/07, alterado em 2013 pelo Decreto 7.979, instituiu o Sistema Público de Escrituração Digital (Sped):

Art. 2º O Sped é instrumento que unifica as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração contábil e fiscal dos empresários e das pessoas jurídicas, inclusive imunes ou isentas, mediante fluxo único, computadorizado, de informações.<sup>70</sup>

O Sped faz parte do Programa de Aceleração do Crescimento do Governo Federal e tem por finalidade a informatização da relação do fisco com os contribuintes. Permite, portanto, a escrituração digital das informações financeiras dos contribuintes e a transmissão de tais informações às administrações tributárias e aos órgãos fiscalizadores competentes<sup>71</sup>.

A escrituração digital do lucro real e da contribuição social sobre o lucro por meio do Sistema Público de Escrituração Digital foi uma nova exigência da Lei 12.973/14. O art. 2º desta lei torna obrigatória a entrega dessa escrituração por meio do Sped<sup>72</sup>.

Ainda relacionada à escrituração digital, a Lei 12.973/14 modificou o art. 8º do Decreto-Lei 1.598/77, determinando que a apuração do lucro real passaria a ser entregue em meio digital no Lalur eletrônico<sup>73</sup>.

#### 4.4.2.3 Conceito de receita bruta

Outra mudança que deve ser mencionada é o conceito de receita bruta. O art. 12 do Decreto-Lei 1.598/77 trazia o seguinte conceito:

Art 12 - A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados<sup>74</sup>.

A redação atribuída pela nova lei passou a caracterizar a receita bruta da seguinte forma:

Art. 12. A receita bruta compreende:

<sup>70</sup>RECEITA FEDERAL. *Decreto n° 6.022, de 22 de janeiro de 2007*. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/decretos/2007/dec6022.htm>> Acesso em: 16 jun. 2015.

<sup>71</sup>SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA-PR. *Sistema público de escrituração digital*. Disponível em: <<http://www.sped.fazenda.pr.gov.br/modules/conteudo/conteudo.php?conteudo=4>> Acesso em: 16 jun. 2015.

<sup>72</sup>BRASIL. *Lei N° 12.973, de 13 de maio de 2014*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm)> Acesso em: 15 jun. 2015.

<sup>73</sup>BRASIL. *Lei N° 12.973, de 13 de maio de 2014*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm)> Acesso em: 15 jun. 2015.

<sup>74</sup>BRASIL. *Decreto-Lei N° 1.598, de 26 de dezembro de 1977*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del1598.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm)> Acesso em: 15 jun. 2015.

- I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;
- II - o preço da prestação de serviços em geral;
- III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e
- IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III<sup>75</sup>.

Assim, a receita bruta, segundo a nova redação inserida pela Lei 12.973/14, inclui dois outros elementos, o resultado auferido nas operações de conta alheia e as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica que não foi adicionada a receita de vendas e de prestação de serviços.

#### 4.4.2.4 Juros sobre o capital próprio (JCP)

O cálculo da remuneração do capital próprio considera o conjunto de contas que compõem o patrimônio líquido. Antes da Lei 12.973/14, a Lei 9.249/95 determinava o seguinte:

§ 8º Para os fins de cálculo da remuneração prevista neste artigo, não será considerado o valor de reserva de reavaliação de bens ou direitos da pessoa jurídica, exceto se esta for adicionada na determinação da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido<sup>76</sup>.

No entanto, a Lei 12.973/14 trouxe as contas específicas do conceito de patrimônio líquido que deve ser considerado para esse cálculo, modificando o § 8º da Lei 9.249/95:

§ 8º Para fins de cálculo da remuneração prevista neste artigo, serão consideradas exclusivamente as seguintes contas do patrimônio líquido:

- I - capital social;
- II - reservas de capital;
- III - reservas de lucros;
- IV - ações em tesouraria; e
- V - prejuízos acumulados<sup>77</sup>.

Os juros sobre o capital próprio são deduzidos da apuração do lucro real. Com a Lei 12.973/14, essa dedução permaneceu, sendo modificado somente o cálculo em razão da alteração feita no patrimônio líquido. Portanto, o JCP continua reduzindo a base de cálculo da tributação.

<sup>75</sup>BRASIL. *Lei N° 12.973, de 13 de maio de 2014.* Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm)> Acesso em: 15 jun. 2015.

<sup>76</sup>BRASIL. *Lei N° 9.249, de 26 de dezembro de 1995.* Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L9249.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9249.htm)> Acesso em: 17 jun. 2015.

<sup>77</sup>BRASIL. *Lei N° 12.973, de 13 de maio de 2014.* Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm)> Acesso em: 17 jun. 2015.

#### 4.4.2.5 Tratamento da mais-valia e da menos-valia nos casos de incorporação, fusão e cisão

Os arts. 227, 228 e 229 da Lei 6.404/76 trazem os conceitos de incorporação, fusão e cisão, respectivamente:

Art. 227. A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações.

Art. 228. A fusão é a operação pela qual se unem duas ou mais sociedades para formar sociedade nova, que lhes sucederá em todos os direitos e obrigações.

Art. 229. A cisão é a operação pela qual a companhia transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital, se parcial a versão<sup>78</sup>.

No caso da incorporação, uma entidade A, por exemplo, absorve uma entidade B, restando ao final somente a companhia A. Enquanto na fusão, duas empresas se unem formando uma nova empresa, como no caso das empresas de produtos alimentícios Sadia e Perdígão que originou a Brasil Foods (BRF)<sup>79</sup>. Por fim, a cisão é a pulverização do patrimônio de uma companhia, constituindo uma nova sociedade ou transferindo para algumas já existentes, podendo ser extinta ao final ou permanecer com o patrimônio não transferido.

Quanto à mudança trazida pela nova lei diz respeito a mais-valia e a menos-valia no registro de aquisição de participação societária. O art. 20 do Decreto-Lei 1.598/77 determinava o seguinte:

Art. 20. O contribuinte que avaliar investimento pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em:

I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo 21; e

**II - ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o número I<sup>80</sup>. (grifo nosso)**

A mais ou menos-valia adquirida em decorrência de operações societárias, antes da recente alteração, era calculada com base no custo de aquisição do investimento, isto

<sup>78</sup>BRASIL. *Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l6404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm)> Acesso em: 19 jun. 2015.

<sup>79</sup> EXAME. *Fusão de sadia e perdígão cria gigante do setor de alimentos*. 2011. Disponível em: <<http://exame.abril.com.br/negocios/noticias/fusao-de-sadia-e-perdigao-cria-gigante-do-setor-de-alimentos-2>> Acesso em: 19 jun. 2015.

<sup>80</sup>BRASIL. *Decreto-Lei Nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del1598.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm)> Acesso em: 19 jun. 2015.

é, o custo histórico do investimento, que pode já não representar a sua realidade, uma vez que devem ser levadas em consideração as variações do mercado.

Em razão disto, o inciso II do art. 20 transcrito acima passou a ter a seguinte redação:

II - mais ou menos-valia, que corresponde à diferença entre o **valor justo** dos ativos líquidos da investida, na proporção da porcentagem da participação adquirida, e o valor de que trata o inciso I do caput<sup>81</sup>. (grifo nosso)

Ao invés de utilizar o custo de histórico à época do investimento, a Lei 12.973/14 determinou que o cálculo da mais ou menos-valia deve levar em consideração o valor justo, ou seja, “o valor recebido pela venda de um ativo ou pago pela transferência de um passivo em uma transação independente entre participantes do mercado na data da mensuração”<sup>82</sup>.

O impacto identificado em relação a mais ou menos-valia pode tanto aumentar a base de cálculo como diminuir, tendo em vista que depende da variação patrimonial positiva ou negativa.

#### 4.4.2.6 Arrendamento mercantil

A norma internacional IAS 17 define o arrendamento como sendo “um acordo pelo qual o arrendador transmite ao arrendatário em troca de um pagamento ou série de pagamentos o direito de usar um ativo por período de tempo acordado”<sup>83</sup>.

Quanto ao arrendamento mercantil, a partir da vigência da Lei 12.973/14, além de deduzir as despesas pagas ou creditadas em razão do contrato de arrendamento mercantil, serão deduzidas também as despesas financeiras, sendo computadas para fins de determinação de lucro real<sup>84</sup>, conforme disposto no art. 47 deste diploma legal:

Art. 47. Poderão ser computadas na determinação do lucro real da pessoa jurídica arrendatária as contraprestações pagas ou creditadas por força de contrato de arrendamento mercantil, referentes a bens móveis ou imóveis intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e

<sup>81</sup> BRASIL. *Decreto-Lei N° 1.598, de 26 de dezembro de 1977*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del1598.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm)> Acesso em: 19 jun. 2015.

<sup>82</sup> ERNST & YOUNG, FIPECAFI. *Manual de normas internacionais de contabilidade: IFRS versus normas brasileiras*. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 249.

<sup>83</sup> ERNST & YOUNG, FIPECAFI. *Manual de normas internacionais de contabilidade: IFRS versus normas brasileiras*. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 131.

<sup>84</sup> CAMPOS MELO ADVOGADOS. *Lei N. 12.973/14: Relevantes alterações na legislação tributária brasileira*. Disponível em: <[http://www.camposmello.adv.br/export/sites/cma/pt\\_BR/novidades-recursos/recursos/2014/Alerta-Tributario-Lei-12973.pdf](http://www.camposmello.adv.br/export/sites/cma/pt_BR/novidades-recursos/recursos/2014/Alerta-Tributario-Lei-12973.pdf)> Acesso em 19 jun. 2015.

serviços, **inclusive as despesas financeiras nelas consideradas**<sup>85</sup>. [grifo nosso]

A lei ainda dispõe que as despesas financeiras incorridas por parte da arrendatária não podem ser utilizadas para fins de dedução, conforme previsão do art. 48 da lei nova<sup>86</sup>.

Para a apuração do lucro tributável, as prestações referentes ao contrato de arrendamento devem ser deduzidas, sendo deduzidas, também, as despesas financeiras incorridas. Em razão disso, a base de cálculo será menor, tendo em vista que os valores de despesas financeiras também serão deduzidos.

#### 4.4.2.7 Teste de Recuperabilidade

O teste de recuperabilidade ou *impairment* avalia o grau de recuperabilidade de um investimento de uma empresa<sup>87</sup>. O art. 32 da Lei 12.973/14 dispõe:

Art. 32. O contribuinte poderá reconhecer na apuração do lucro real 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<sup>88</sup>.

Segundo a recente estipulação da norma, somente aqueles valores referentes a redução do valor recuperável em ativos que não tenha sofrido reversão, isto é, sofreram uma perda por desvalorização e, por algum motivo, essa perda teve que ser revertida, poderão ser contabilizados para fins de lucro real.

À título de exemplo, uma máquina cujo valor recuperável seja de R\$55.000,00 e seu valor contábil de R\$60.000,00. É necessário fazer um ajuste, uma vez que o valor registrado não condiz com o valor que seria recuperado caso a máquina fosse vendida, por exemplo. O registro sofrerá uma perda por desvalorização de R\$5.000,00. No entanto, se por uma aumento da demanda essa máquina passar a produzir muito mais do que era esperado, aumentando a sua geração de caixa, e ao final de um segundo período for identificado que o

<sup>85</sup>BRASIL. Lei N° 12.973, de 13 de maio de 2014. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm)> Acesso em: 19 jun. 2015.

<sup>86</sup>BRASIL. Lei N° 12.973, de 13 de maio de 2014. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm)> Acesso em: 19 jun. 2015.

<sup>87</sup> CPC-COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. CPC 01 (R1): Redução ao valor recuperável de ativos. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=2>> Acesso em: 19 jun. 2015.

<sup>88</sup>BRASIL. Lei N° 12.973, de 13 de maio de 2014. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm)> Acesso em: 19 jun. 2015.

valor recuperável superou o valor contábil, é necessário fazer uma reversão no lançamento anteriormente realizado<sup>89</sup>.

Destarte, o artigo transcrito determina que caso haja uma reversão, como no exemplo citado, o contribuinte não poderá reconhecer a redução do valor recuperável para a apuração do lucro real. Isso significa que não haverá uma dedução em decorrência deste ajuste e a base de cálculo para tributação será maior.

#### 4.4.2.8 Quadro comparativo

O quadro 3 sintetiza, em linhas gerais, as mudanças identificadas nas contas analisadas acima e o impacto na base de cálculo dos tributos sobre o lucro.

**Quadro 3 - Quadro-resumo das modificações decorrentes da Lei 12.973/14.**

<b><u>RECEITA BRUTA</u></b>		
<b>Antes da Lei 12.973/15</b>	<b>Depois da Lei 12.973/15</b>	<b>Impacto na base de cálculo para tributação</b>
Receita bruta = vendas de bens + preço dos serviços prestados	Receita bruta = vendas de bens + preço dos serviços prestados + resultado auferido nas operações de conta alheia + outras receitas da atividade	Aumenta a base de cálculo.
<b><u>JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO</u></b>		
<b>Antes da Lei 12.973/15</b>	<b>Depois da Lei 12.973/15</b>	<b>Impacto na base de cálculo para tributação</b>
O cálculo da remuneração do JCP utilizava as contas presentes no patrimônio líquido, excetuando a reserva de reavaliação, a menos que o	A composição do patrimônio líquido, inclusive para o cálculo da remuneração do JCP, passou a ser capital social + reservas de capital +	Diminui a base de cálculo.

<sup>89</sup>ODA, Glauco. *Reversão do Impairment*. Afixcode, 2013. Disponível em: <<http://www.afixcode.com.br/reversao-do-impairment/>> Acesso em: 19 jun. 2015.

valor dessa reserva fosse utilizado na determinação da base de cálculo do IR e da CSLL.	reservas de lucros + ações em tesouraria + prejuízos acumulados.	
<b><u>MAIS-VALIA/MENOS-VALIA</u></b>		
<b>Antes da Lei 12.973/15</b>	<b>Depois da Lei 12.973/15</b>	<b>Impacto na base de cálculo para tributação</b>
Calculada com base no custo de aquisição do investimento. Não refletia a realidade, tendo em vista que não considerava as variações do valor de mercado.	O cálculo passou a considerar o valor justo do bem.	Pode aumentar ou diminuir a base de cálculo, pois depende do valor justo do bem em relação ao seu valor contábil.
<b><u>ARRENDAMENTO MERCANTIL</u></b>		
<b>Antes da Lei 12.973/15</b>	<b>Depois da Lei 12.973/15</b>	<b>Impacto na base de cálculo para tributação</b>
Considerava somente as contraprestações pagas ou creditadas por força do próprio contrato de arrendamento.	Além das prestações referentes ao contrato de arrendamento, são incluídas as despesas financeiras incorridas pela arrendadora para dedução na apuração do lucro real.	Diminui a base de cálculo.
<b><u>TESTE DE RECUPERABILIDADE</u></b>		
<b>Antes da Lei 12.973/15</b>	<b>Depois da Lei 12.973/15</b>	<b>Impacto na base de cálculo para tributação</b>
A Lei 11.638/07 inseriu a figura do <i>impairment</i> e	Manteve o <i>impairment</i> , mas podem ser contabilizados	Depende do ajuste a ser feito,



extinguiu a reavaliação de ativos.	somente os valores oriundos de ativos que não tenham sofrido reversão, para fins de apuração do lucro real.	podendo diminuir ou aumentar. Com a alteração, diminui a base de cálculo.
<b><u>RECONHECIMENTO EM CONTAS ANALÍTICAS</u></b>		
<b>Antes da Lei 12.973/15</b>	<b>Depois da Lei 12.973/15</b>	<b>Impacto na base de cálculo para tributação</b>
Não existia	Processo de reconhecimento das normas em efeito analítico das contas patrimoniais nas contas de resultado. A variação patrimonial positiva deve ser reconhecida e diferida no LALUR para efeito tributário enquanto que as variações negativas também devem ser reconhecidas no LALUR para efeito de dedução <sup>90</sup> .	Na variação positiva, caso não haja controle na parte B do LALUR, o efeito tributário é total sobre uma receita não reconhecida enquanto que a variação negativa só poderá ser reconhecida se for diferida e controlada. Portanto, pode tanto diminuir como aumentar a base de cálculo.

Fonte: Elaborado pela autora.

A Lei 12.973/14 foi, portanto, o último ajuste, até o presente momento, da legislação tributária brasileira ao novo aparato de normas contábeis oriundo da internacionalização das normas e baseado nos novos critérios e métodos contábeis.

<sup>90</sup> SANTOS, Marcos barbosa dos. *Tributação pelo lucro real: apuração do IRPJ e da CSLL com base na Lei 12.973/2014*. Módulos – especialista em cursos. Material fornecido pelo professor-orientador.

## 5 CONCLUSÃO

O objetivo do trabalho foi avaliar o impacto gerado no cenário tributário brasileiro em decorrência da adoção brasileira do padrão IFRS, tendo em vista as mudanças relevantes que essa convergência implica, especialmente em relação à contabilidade tributária.

As alterações no cenário contábil implicaram em impactos nas contas patrimoniais e nos resultados das empresas. Assim, com o intuito de reduzir o impacto imediato dos efeitos tributários decorrentes da Lei 11.638/07, foi instituído o Regime Tributário de Transição por meio da Lei 11.941/09. O trabalho identificou a finalidade do RTT e a sua importância para a contabilidade, uma vez que as modificações visaram a neutralidade tributária. Esse processo inicial evoluiu rumo à Lei nº 12.973/14.

Analisando a Lei 12.973/14, o trabalho identificou as mudanças mais relevantes que influenciaram a base de cálculo para fins de tributação, como nos casos do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Tais modificações alteram o resultado da empresa, uma vez que transações que eram reconhecidas em contas patrimoniais passam a ser lançadas em contas de resultado.

Por meio da discussão dos tópicos escolhidos e do quadro comparativo ao final da coleta de dados foi possível perceber que a maior parte das alterações caminham influenciam a base de cálculo e, conseqüentemente, o valor dos tributos pago pelos contribuintes.

Na análise da mudança do conceito da receita bruta, o acréscimo de outros valores ao cálculo da receita bruta aumenta a base de cálculo, já que o tributo passa a incidir sobre um valor maior. Os juros sobre capital próprio alterou seu cálculo por conta da nova composição do patrimônio líquido, mas permanece reduzindo a base de cálculo. O reconhecimento da mais ou menos-valia depende da relação entre o valor justo e o valor contábil registrado para fins de tributação, podendo aumentar ou diminuir a base de cálculo. O arrendamento mercantil passou a incluir as despesas financeiras, aumentando o valor a ser deduzido para cálculo da base de cálculo. Por fim, o teste de *impairment* diminui a base de cálculo com a alteração pois não são quaisquer ativos que poderão ser contabilizados, mas somente aqueles que não tenham sofrido reversão.

Quanto às contas analíticas, a alteração para o reconhecimento em contas de resultado pode refletir em uma certa injustiça social. O não reconhecimento de receitas diferidas por vezes faz com que o tributo incida sobre a receita ainda não incorrida. Isto é, ao

invés de lançar o diferimento da receita e recolher os tributos conforme o benefício econômico for acontecendo, o contribuinte é obrigado a pagar um tributo sobre um benefício econômico que ainda não usufruiu. Esse fato presume um efeito negativo social.

A Lei 12.973/14 determina, portanto, que as variações patrimoniais sejam reconhecidas através do reconhecimento analítico das contas, como, por exemplo, a variação decorrente do teste de recuperabilidade.

O tema é bastante amplo e poderia ser pesquisado de alguns outros ângulos. O levantamento bibliográfico e a revisão normativa feitos durante o trabalho permitem sugerir que pesquisas futuras ampliem a discussão sob o enfoque das demonstrações contábeis. Seria útil, por exemplo, analisar a questão da perspectiva de uma banco, de modo a aferir o impacto das alterações impostas pela internacionalização materializada na Lei nº 12.973/14. Outra recomendação seria verificar os efeitos dessas alterações no resultado tributário direto no resultado das empresas.