



Universidade de Brasília (UnB)
Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas
(FACE)

Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA)

Curso de Graduação em Ciências Contábeis

Thiago Figueiredo da Silva Nascimento

A Contabilidade Societária e o Desafio de sua Harmonização com a Contabilidade Fiscal Brasileira.

Brasília – DF
2021

Professora Doutora Márcia Abrahão Moura
Reitora da Universidade de Brasília

Professor Doutor Enrique Huelva Unternbäumen
Vice-Reitor da Universidade de Brasília

Professor Doutor Diêgo Madureira de Oliveira
Decano de Ensino de Graduação

Professor Doutor José Márcio Carvalho
**Diretor da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas
Públicas**

Professor Doutor Sérgio Ricardo Miranda Nazaré
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais

Professor Doutor Alex Laquis Resende
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis - Diurno

Professor Doutor José Lúcio Tozetti Fernandes
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis - Noturno

Thiago Figueiredo da Silva Nascimento

A Contabilidade Societária e o desafio de sua harmonização com a Contabilidade Fiscal Brasileira.

Trabalho de Conclusão de Curso (Artigo) apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Linha de Pesquisa: Contabilidade para Tomada de Decisão

Área: Contabilidade Financeira e Fiscal/Tributária

Orientador: Prof. Dr. Edmilson Soares Campos

Brasília - DF

2021

Nascimento, Thiago Figueiredo da Silva.

A Contabilidade Societária e o Desafio de sua Harmonização com a Contabilidade Fiscal Brasileira.

Thiago Figueiredo da Silva Nascimento; Orientação: Prof.º Dr. Edmilson Soares Campos – Brasília,
Universidade de Brasília.

Orientação: Prof.º Dr. Edmilson Soares Campos.

Trabalho de Conclusão de Curso (Artigo) – Ciências Contábeis – Brasília,

Universidade de Brasília, 2021.

1. Contabilidade Societária. 2. Contabilidade Fiscal. 3. Harmonização Contábil. 4. Modernização.

Thiago Figueiredo da Silva Nascimento

A Contabilidade Societária e o desafio de sua harmonização com a Contabilidade Fiscal Brasileira.

Trabalho de Conclusão de Curso (Artigo) apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis, sob a orientação do Prof. Dr. Edmilson Soares Campos

Aprovado em 26 de Outubro de 2021.

Prof. Dr. Edmilson Soares Campos
Orientador – Universidade de Brasília (UnB)

Profª. Dra. Ludmila de Melo Souza
Examinadora – Universidade de Brasília (UnB)

Brasília - DF, Outubro de 2021.

*“A verdadeira motivação vem de realização,
desenvolvimento pessoal, satisfação no
trabalho e reconhecimento.”*

(Frederick Herzberg)

RESUMO

O desafio de se conciliar a contabilidade fiscal com a societária no Brasil, encontrou seu ápice após o início do processo de harmonização contábil, quando a Lei nº 11.638/07 foi implementada, visando a modernização dos procedimentos exigidos pela Lei das S.A. Nesse contexto, tornou-se evidente a dificuldade de adequação no aspecto tributário das empresas, conjuntura na qual nasceu o RTT para tentar mitigar esse problema. O presente artigo buscou identificar o procedimento da empresa Petrobras para se adequar às mudanças que impactaram a contabilidade societária e a tributária durante os anos de 2007, 2009, e 2014. Para isso, foi realizado um estudo de caso abordando seus procedimentos, uma vez que essa empresa acompanhou o processo de harmonização contábil desde o seu início, mantendo-se ativa na presente data. A fim de viabilizar a análise dos principais instrumentos afetados pelas mudanças societárias e fiscais, o trabalho foi subsidiado por demonstrações financeiras padronizadas, disponíveis no site da companhia. Os resultados apontaram que tais mudanças não necessariamente deveriam ser implementadas no curto prazo, podendo-se lançar mão do devido período de transição. Ademais, os resultados da pesquisa sugerem que empresas já consolidadas no mercado enfrentaram grande desafio durante a tentativa de realizar a referida conciliação.

Palavras-chave: 1. Contabilidade Societária. 2. Contabilidade Fiscal. 3. Harmonização Contábil. 4. Modernização.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Fluxograma ilustrativo dos procedimentos operacionais	19
Figura 2: Ilustração comparativa entre a DFC de 2007 e 2008	23
Figura 3: Ilustração comparativa entre a DVA de 2007 e 2008	24

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Ativo do Balanço Patrimonial apresentado nos anos de 2007 e 2008 (R\$ mil).....	20
Tabela 2: Patrimônio Líquido presente no Balanço Patrimonial entre os anos de 2007 a 2009 (R\$ mil)	21
Tabela 3: Imposto de Renda e Contribuição Social diferidos ativos presente nas DFPs de 2007 e 2008 (R\$ mil)	25
Tabela 4: Imposto de Renda e Contribuição Social diferidos passiv. presente nas DFPs de 2007 e 2008 (R\$ mil)	26
Tabela 5: Imposto de Renda e Contribuição Social apresentados nas DREs de 2014 e 2015 (R\$ mil)	27

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	10
2. REFERENCIAL TEÓRICO.....	12
3. METODOLOGIA.....	17
4. ANÁLISES E RESULTADOS	20
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	28
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	31

1. INTRODUÇÃO

A contabilidade brasileira passou por diversas mudanças relevantes ao longo do tempo, que impactaram diretamente nas particularidades societárias e tributárias das empresas. Em 15 de dezembro de 1976 foi promulgada a Lei 6.404, que visava a regulamentação da atividade das sociedades anônimas. Também conhecida como Lei das Sociedades por Ações, o normativo corroborou com o desenvolvimento das práticas contábeis e institucionalização de suas normas no Brasil.

Entretanto, com o passar dos anos, observou-se a necessidade de adaptar o cenário brasileiro à realidade contábil internacional. Nesse contexto, é promulgada a Lei 11.638, em 28 de dezembro de 2007, alterando dispositivos da Lei nº 6.404/76. A promulgação desse normativo visava avançar o processo de harmonização contábil, e imputar maior transparência às informações contábeis no país. De acordo com Geron (2008), essa nova legislação societária, que entrou em vigor no ano de 2008, alterava disposições que bloqueavam a utilização das normas internacionais pelo mercado brasileiro.

Assim, a Lei nº 11.638/07 visa, dentre outras proposições, a convergência das normas contábeis nacionais às IFRS (*International Financial Reporting Standards*), ou seja, as normas internacionais. Com essas transformações, surgiu, para as empresas, a necessidade de aprendizado e adaptação a uma realidade antes não vista. A nova lei trouxe consigo o conceito da primazia da essência sobre a forma, resguardando a precedência da essência econômica sobre a forma jurídica. Entretanto, na perspectiva fiscal, ainda ocorria o inverso, de modo a privilegiar a forma, preterindo a essência.

Nesse ínterim, a Lei nº 11.941/09 foi promulgada com o propósito de provocar uma evidente divisão entre a contabilidade societária e a contabilidade fiscal. Essa lei e a MP 449/08 instituíram o Regime Tributário Transitório (RTT), que visava mitigar os impactos das alterações fiscais resultantes da supracitada Lei de 2007, mantendo assim a neutralidade fiscal. Em relação a sua vigência, Mello e Salotti (2013) demonstram que no biênio 2008-2009 o RTT ainda era optativo, passando a ser um regime obrigatório somente no ano de 2010. O RTT foi revogado posteriormente pela Lei 12.973/14, que instituiu um novo regime denominado Regime Tributário Definitivo (RTD).

Do exposto, é possível observar o grande volume de mudanças societárias e fiscais ocorridas em um curto espaço de tempo. As diversas alterações na legislação levam as empresas

à necessidade de adaptação ao novo arcabouço normativo, e à tomada de decisões, no que tange aos dispositivos discricionários do gestor.

Diante do exposto, surge a seguinte questão, considerada objeto desta pesquisa: **Como a Petrobras, relevante empresa nacional, procedeu para se adaptar às alterações na legislação, que impactaram a contabilidade societária e a tributária nos anos de 2007, 2009, e 2014?**

Considerando o problema em questão, esta pesquisa tem como objetivo geral analisar, por meio de um estudo de caso da empresa petrolífera Petrobras, possíveis consequências decorrentes da tomada de decisão nas entidades, em relação à legislação que alterou o regime contábil no país.

Dessa forma, almeja-se alcançar o objetivo geral cumprindo os seguintes objetivos específicos:

- a) Analisar os impactos causados pela Lei nº 11.638/07;
- b) Verificar as alterações vivenciadas pela empresa em decorrência da Lei nº 11.638/07, tendo como referência um estudo de caso aplicado;
- c) Verificar se foi consolidado, no âmbito da estatal, o objetivo proposto pelo RTT no sentido de obtenção do benefício da neutralidade tributária; e
- d) Verificar os possíveis problemas ainda enfrentados, pela organização, mesmo após a promulgação da Lei nº 12.973/14.

Tendo em vista a importância da promulgação da Lei 11.638/07 para a contabilidade brasileira, o que se constituiu num grande marco e nítido divisor entre a contabilidade societária e a fiscal, considera-se igualmente relevante um estudo dos impactos causados pela Lei a essa empresa de grande porte.

Levando em conta, ainda, que este trabalho toma como objeto de pesquisa uma das maiores sociedades anônimas do país, justifica-se um estudo de caso sobre o comportamento e a adaptabilidade de tal empresa. Espera-se que, dessa forma, o resultado possa contribuir para mensurar, ainda que em menor escala, as possíveis dificuldades e adaptações das demais entidades brasileiras, regidas pelo mesmo ordenamento jurídico.

O trabalho foi constituído de seis partes, a primeira das quais é esta introdução, em que se apresenta uma breve contextualização sobre o tema, seguida de um referencial teórico para

embasamento, compondo assim a segunda seção. A metodologia compõe a terceira divisão do artigo, apresentando a forma, os procedimentos operacionais e as ferramentas de pesquisa. A análise dos dados encontrados, bem como os resultados da pesquisa, foram evidenciados na quarta etapa, sendo esta, juntamente com a Metodologia, consideradas por este autor, as principais seções do trabalho. A parte conclusiva, denominada Considerações Finais encerra o trabalho, se configurando na quinta e penúltima seção do texto. Por fim, a sexta parte se constitui numa lista das Referências Bibliográficas utilizadas como suporte para elaboração da pesquisa.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

De acordo com Aranha e Costa (2006), diversos são os dispositivos legais que exerceram determinada influência sobre os princípios contábeis e o modo como a contabilidade deveria ser operada. Assim, pode-se constatar as inúmeras modificações que as leis trouxeram ao longo das últimas décadas, de forma a ramificar ainda mais os modais contábeis no Brasil.

O desenvolvimento do arcabouço legislativo e as práticas contábeis brasileiras ao longo dos anos têm revelado como a contabilidade societária tem se diferenciado da fiscal, no tocante ao efeito que essas produzem.

Ao comparar as origens teóricas da contabilidade fiscal, relativamente à societária, Hendriksen e Van Breda (1999), sinalizam que é possível comprovar, com facilidade, que o propósito desta se distingue dos objetivos daquela. Para os autores, o *Internal Revenue Service* (IRS) não possui enfoque na mensuração de lucro de empresas, mas na determinação da base sobre a qual a tributação será calculada. Dessa forma, a contabilidade fiscal não produz, em si, efetividade para fins societários, enfatizam.

De acordo com o Art. 2º da Lei nº 6.404 de 15 de dezembro de 1976, “Pode ser objeto da companhia qualquer empresa de fim lucrativo, não contrário à lei, à ordem pública e aos bons costumes.” (BRASIL, 1976). Na ocasião em que foi promulgada a mencionada Lei, o Governo Federal tencionava incentivar a criação de novas empresas, que, com mais facilidade, poderiam participar do mercado brasileiro de capitais. Dessa forma, o normativo pode ser visto como um meio utilizado na busca da progressão da economia nacional.

Outrossim, a legislação ampliava as possibilidades dessas empresas, ao tempo em que delineava suas limitações, fossem elas de capital aberto ou fechado. Além disso, a Lei das

Sociedades Anônimas apresentava uma clara distinção entre ambos os tipos, ao particularizar a forma com que cada uma seria tratada.

Entretanto, com o passar dos anos, para que o país pudesse se adaptar às novas necessidades de mercado, foi necessária a realização de diversas emendas na Lei das S.A. Nesse contexto, a Lei nº 11.638/07 é promulgada, trazendo principalmente novas obrigações às sociedades de grande porte, obrigações essas que não foram contempladas pela Lei nº 6.404. Foram aplicadas, ainda, às sociedades de grande porte, mesmo as que não se apresentavam sob a forma de sociedades por ações, as mesmas disposições que atingiam as empresas enquadradas por esse critério. Isso se configurou em mudança na escrituração e elaboração de demonstrações financeiras e sujeição a auditoria por auditor independente registrado na CVM (BRASIL, 2007).

Além dessas mudanças, a Lei 11.638/07 incluiu novas demonstrações contábeis obrigatórias e realizou alterações nas já anteriormente exigidas. Assim, podem ser elencadas algumas mudanças relevantes, tais como: a substituição da Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (DOAR) pela Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) e a vinculação da Demonstração do Valor Adicionado (DVA), que passou a ser obrigatória para empresas de capital aberto. Ademais, a Demonstração do Resultado do Exercício incluiu as participações de debêntures, de empregados e administradores que não estivessem caracterizadas como despesas.

O Balanço Patrimonial, por sua vez, sofreu significativas modificações, como destacadas a seguir:

- a) O subgrupo Intangível foi agregado ao Ativo Não Circulante;
- b) As Reservas de Reavaliação foram eliminadas;
- c) As contas Prejuízos Acumulados e Ajuste de Avaliação Patrimonial foram agregados ao Patrimônio Líquido; e
- d) A Reserva de Lucros a Realizar passou a compor o lucro, rendimento ou ganho líquidos em operações ou contabilização de ativo e passivo pelo valor de mercado, no qual o prazo de realização se dá após o término do exercício social seguinte.

Sendo assim, para que o país pudesse avançar no processo de harmonização contábil o novo texto legislativo alterava relevantes dispositivos da Lei 6.404/76.

A harmonização contábil é um processo através do qual vários países de comum acordo realizam mudanças nos seus sistemas e normas contábeis para torná-los compatíveis, partindo da identificação de uma teoria geral da contabilidade e um marco conceitual comum que fundamente suas normas contábeis, considerando a influência dessas normas na economia, e respeitando as características e peculiaridades de cada país dentro de um contexto de integração econômica. Deve existir, ademais, uma conciliação entre a harmonização das normas contábeis e as características de cada país. (AMENABAR, 2001, p. 4 e 5)

As mudanças resultantes do supracitado processo no Brasil causaram alterações indesejáveis no patrimônio das companhias envolvidas. À vista disso, foi promulgada a Lei nº 11.941, com a finalidade de atualizar os dispositivos relacionados às questões fiscais e dar continuidade ao processo de harmonização. Nesse contexto, portanto, foi idealizada a solução provisória para mitigar os efeitos tributários resultantes da Lei 11.638/07. Foi estatuído, assim, o Regime Tributário de Transição, que teve como cerne o seguinte propósito, conforme trazia o Caput do Art. 15º da Lei nº 11.941 de 27 de maio de 2009:

Fica instituído o Regime Tributário de Transição – RTT de apuração do lucro real, que trata dos ajustes tributários decorrentes dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei. (BRASIL, 2009).

Objetivando a neutralidade tributária, o RTT era, então, aplicado na apuração dos seguintes tributos federais:

- a) Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ);
- b) Contribuição Social Sobre Lucro Líquido (CSLL);
- c) Programa de Integração Social (PIS/Pasep); e
- d) Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

Mello e Salotti (2013) evidenciam que, naquelas circunstâncias, os contadores realizaram minuciosos estudos à cerca do RTT, devido à insegurança e prazo de adoção que o regime apresentava para as empresas. Esse modelo de apuração do lucro tributário foi revogado pela MP 627/2013, de forma que essa vedou a utilização do RTT a partir de janeiro de 2015.

Com a votação da MP e a conseqüente promulgação da Lei nº 12.973/14 ficou instituído o Regime Tributário Definitivo, que preencheu a lacuna deixada pela revogação do transitório.

O IRPJ, a CSLL, PIS/Pasep e a COFINS passaram a ser determinados segundo as normas em vigor, em consonância com as alterações desta Lei (BRASIL, 2014).

Assim, essa legislação, que adentrou no escopo tributário, se configurou em singular conjuntura, agregando considerável incentivo às pesquisas voltadas para a separação da contabilidade fiscal. Cabeda e Farias (2019) apontam que o novo cenário brasileiro de adaptação ao modelo internacional de contabilidade expande o campo para novos estudos. Dessa forma, a zona de intersecção entre a contabilidade societária e a contabilidade fiscal é, portanto, um potencial objeto de pesquisa, acrescentam os autores.

A divisão entre esses dois segmentos representa o marco inicial dessa evolução, cujo cenário impossibilitava o sistema brasileiro de prosseguir com a conformidade das normas contábeis às IFRS, sem prejuízo da boa prática tributária das entidades. O país não angariou sucesso na adequação no seu modelo tributário, considerando os demais ajustes necessários para esse alinhamento aos padrões internacionais. Com o propósito de mitigar tal desajuste, foi realizada uma regressão, manifesta na instituição do Regime Tributário Transitório. Esse regime passou a vigorar tanto para os optantes pelo lucro presumido quanto para os que deram preferência ao lucro real.

De acordo com Messere (2015), “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.” Consonante a esse pensamento, destaca-se a transitoriedade desse regime, uma vez que sua implementação se restringia unicamente a uma solução provisória para o momento vivenciado pela contabilidade brasileira.

O propósito primordial desses regimes, em que se buscava a neutralidade tributária, era fazer com que os aspectos tributários se mantivessem no patamar alcançado antes do mencionado processo de convergência.

Desse modo, pretendia-se, por meio do RTT, retomar o método antigo de regramento contábil, presente na Lei das Sociedades por Ações, a fim de alcançar a mitigação dos possíveis efeitos fiscais nos resultados das entidades. Por outro lado, Mensch (2015) afirma que a lei aplicadora do RTD adaptou a legislação tributária referente ao IRPJ, CSLL, PIS/PASEP e COFINS, em decorrência das mudanças apresentadas pelo processo de harmonização contábil iniciado em 2008. Com isso, foram promovidos ajustes resultantes dos novos processos de

mensuração e alocação de algumas situações patrimoniais e de resultado, relativamente à base de cálculo desses tributos e contribuições.

Apesar da necessidade de se empreender esforços na melhoria dos aspectos fiscais das empresas, o processo de harmonização do país continuava em andamento sem grandes óbices. Na prática, a conjuntura demonstrava que o Brasil vivia progressiva desvinculação de uma lei arcaica que não apresentava, na sua plenitude, dispositivos que discorriam sobre elementos contemporâneos. Nesse contexto, a modernização do normativo é direcionada à adequação ao padrão contábil internacional. Para tanto, foi atribuída à CVM a responsabilidade pela emissão de normas adequadas a fim de que, dessa forma, a relação com as multinacionais e com o mercado externo fosse facilitada.

Portanto, o modelo das demonstrações contábeis passou também a se aproximar do padrão estabelecido pelas IFRS. Em relação ao balanço patrimonial, Queiroz et al. (2011) aponta que, os ativos incorpóreos, anteriormente classificados em subgrupos como Imobilizado e Diferido, doravante passaram a figurar em um subgrupo estabelecido no Ativo Não Circulante chamado de Intangível.

Vale destacar que outra mudança no Balanço Patrimonial resultou na revogação do seguinte texto, anteriormente estatuído pelo Art. 182, § 3º, da Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976: “Serão classificadas como reservas de reavaliação as contrapartidas de aumentos de valor atribuídos a elementos do ativo em virtude de novas avaliações com base em laudo nos termos do art. 8º, aprovado pela assembléia geral.” (BRASIL, 1976). As Reservas de Reavaliação representavam nessa lei, a possibilidade de se avaliar os ativos de determinada entidade por seu valor de mercado. Com a promulgação do novo normativo, optou-se por eliminar tais reservas e oferecer duas alternativas às companhias que possuíam saldo naquelas contas. Assim, conforme demonstram Ramos et al. (2015), os saldos presentes nas reservas de reavaliação poderiam ser mantidos até sua efetiva realização ou estornados até o fim do exercício social de 2008, ano de entrada em vigor daquela Lei.

A conta Lucros ou Prejuízos Acumulados não poderia mais ter saldo credor e, portanto, uma nova conta chamada Prejuízos Acumulados passou a figurar no Patrimônio Líquido, juntamente com o Ajuste de Avaliação Patrimonial. Além disso, as modificações relativas à conta Reserva de Lucros, supracitadas neste ensaio, também foram acolhidas no Balanço Patrimonial.

3. METODOLOGIA

A Petrobras é uma sociedade anônima com mais de 60 anos de atividade no ramo petrolífero, que se configura em uma das maiores empresas estatais do Brasil. Portanto, a empresa acompanhou o processo de harmonização e recentes alterações na sua contabilidade. Considerando a trajetória da entidade em questão, foi realizada uma análise abrangendo momentos cruciais, inicialmente entre os anos de 2007 e 2008, e, posteriormente, entre 2014 e 2015, períodos nos quais se manifestavam mais fortemente as mudanças tributárias e societárias, que decorriam da evolução das leis. Em razão disso, foi utilizado o método indutivo, pois, mediante uma situação particular, é possível, com certo grau de confiança, explicar a realidade do contexto geral. A escolha do método leva em consideração o argumento de Lakatos e Marconi (2003), ao afirmar que “Indução é um processo mental por intermédio do qual, partindo de dados particulares, suficientemente constatados, infere-se uma verdade geral ou universal, não contida nas partes examinadas”.

Quanto à forma de abordagem do problema, optou-se pela pesquisa qualitativa. Já em relação aos procedimentos técnicos, o estudo foi direcionado à pesquisa bibliográfica, documental e ao estudo de caso (EC). Como afirmam Pereira et al. (2018), “Um caso é um acontecimento ou um fenômeno em estudo. O EC é uma metodologia de estudo de fenômenos individuais ou, processos sociais.” Dessa forma, compreende-se que o grande volume de informações obtido nesse tipo de ensaio contribuirá significativamente para a confiabilidade dos resultados alcançados nesta pesquisa. Por fim, do ponto de vista dos objetivos, a pesquisa é classificada como exploratória, pois esta, geralmente, visa a aproximação de um problema passível de ser detalhado por meio de levantamento bibliográfico e estudo de caso.

Sendo assim, procurou-se as informações apresentadas na central de resultados da Petrobras, compondo, dessa forma, a pesquisa documental do presente ensaio. Tais informações foram obtidas no site da empresa, que pode ser acessado no endereço web <https://www.investidorpetrobras.com.br>.

Em relação às transformações societárias, foi envidada maior atenção ao Balanço Patrimonial, pois este foi evidenciado como uma das demonstrações que mais sofreram alteração, razão pela qual apresenta melhor contribuição, a julgar pela finalidade do estudo. Portanto, primeiramente utilizou-se as demonstrações financeiras padronizadas de 2007 e 2008, como subsídios para uma comparação com as principais mudanças acarretadas no subgrupo intangível da empresa. A opção por esse biênio se deu em virtude das alterações na legislação

societária, em função da Lei 11.638/07, que levou a empresa a alterar a forma de apresentação das demonstrações contábeis, já no segundo ano do período considerado.

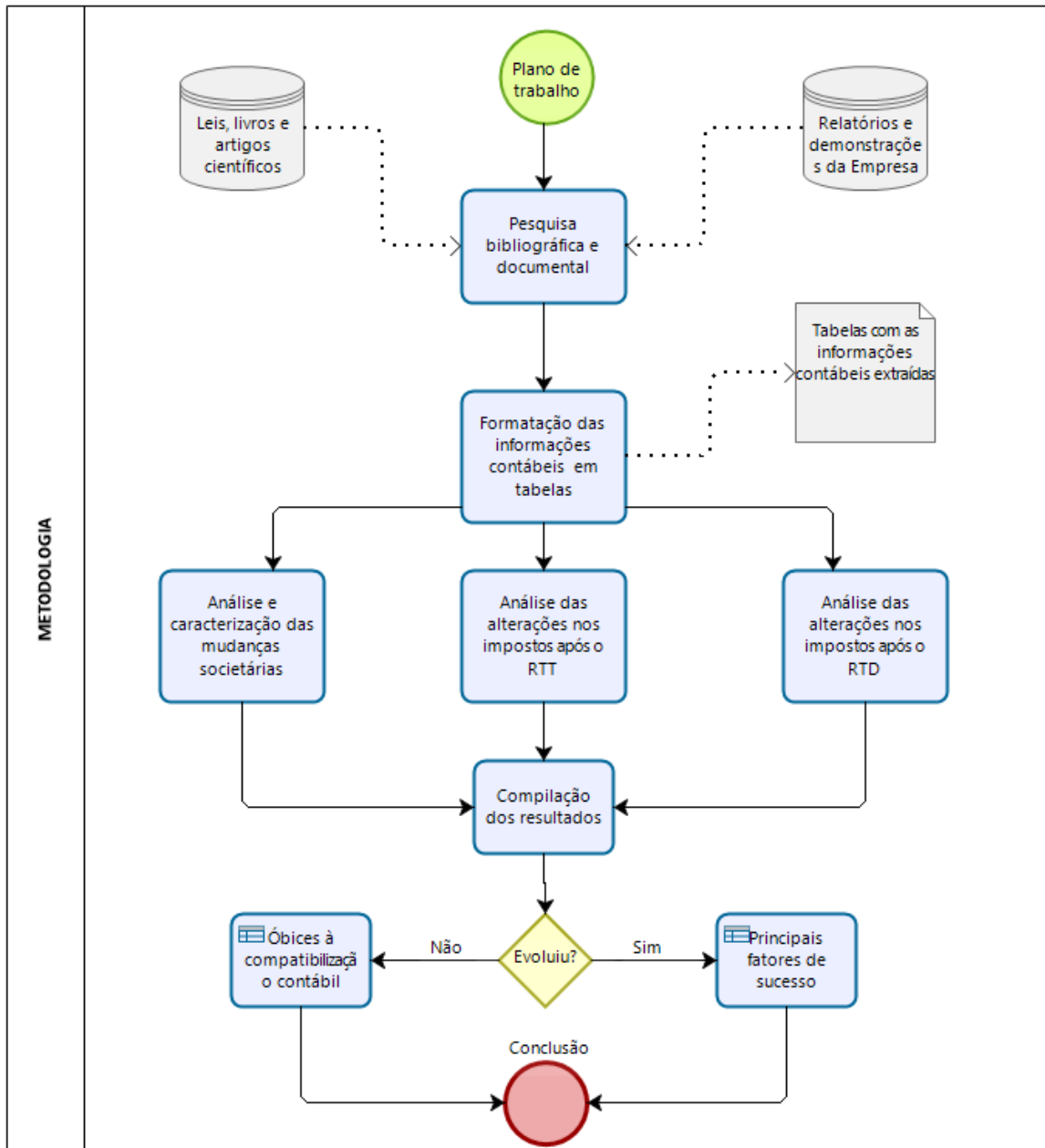
Em seguida, foram utilizadas as DFPs dos anos de 2007 a 2009, para analisar as ações sequenciais relativas às contas Reservas de Reavaliação, Lucros/Prejuízos Acumulados, Ajuste de Avaliação Patrimonial e Reserva de Lucros a Realizar. Além disso, foram verificados, sumariamente, os efeitos causados pela extinção da DOAR, tendo em vista o novo ordenamento que abrange, entre outras demonstrações, a DFC, a DVA e a DRE, uma vez que estas últimas também foram afetadas pelas mudanças na legislação societária.

Posteriormente, fez-se uso das DFPs de 2007 e 2008 para realizar a análise concernente ao RTT. A opção por esses anos se deu tendo em vista a escolha da empresa pela adoção do Regime Tributário Transitório já em 2008. Desse modo, foi realizada a análise dos efeitos causados pelas imposições da Lei 11.941/09 em relação ao lucro fiscal/tributável da empresa em questão, bem como a avaliação da eficácia dessas imposições sobre a neutralidade tributária. Para isso, foram apurados os tributos IR e CSLL diferidos em 2007 sem levar em conta o RTT, possibilitando, assim, a comparação com o ano de 2008 que considerou o Regime Tributário Transitório.

Conclusivamente, foram utilizadas as DFPs de 2014 e 2015 para viabilizar a análise dos impactos resultantes das disposições da Lei 12.973/14. Assim, houve uma comparação entre a DFP de 2014, que utilizava o RTT, e a DFP de 2015, que passou a utilizar o RTD.

Foi ilustrada, graficamente, a sequência utilizada nos procedimentos operacionais desta metodologia. Com o auxílio do software Bizagi, uma ferramenta de notação e modelagem de processos de negócio (BPMN), foi gerado um fluxograma, conforme mostrado na Figura 1.

Figura 1: Fluxograma ilustrativo dos procedimentos operacionais



Fonte: Elaborado pelo autor

Portanto, de posse dos resultados de todas as análises, pôde-se chegar à conclusão assertiva sobre a harmonização da contabilidade fiscal com a societária, praticada pela estatal petrolífera ao longo das últimas décadas.

4. ANÁLISES E RESULTADOS

Tendo em vista as alterações apresentadas pela Lei 11.638/07, a Petrobras apresentava seu Ativo no Balanço Patrimonial dos anos de 2007 e 2008, de acordo com a Tabela 1 apresentada abaixo.

Tabela 1: Ativo do Balanço Patrimonial apresentado nos anos de 2007 e 2008 (R\$ mil)

Ativo	2007	2008
Circulante	40.154.095	51.256.607
Não Circulante	171.078.915	259.754.260
Realizável a Longo Prazo	63.949.619	107.619.248
Investimentos	26.068.789	28.306.947
Imobilizado	77.252.144	119.207.092
Intangível	3.074.677	3.781.716
Diferido	733.686	839.257

Fonte: Elaborado pelo autor com base nas DFPs da Petrobras dos anos de 2007 e 2008

Nota-se que o Ativo Intangível já apresentava saldo no Balanço Patrimonial da empresa no ano de 2007, ainda que a evidenciação do subgrupo não fosse obrigatória. Até então, a Petrobras apresentava seus ativos intangíveis conforme estabelecia a Deliberação CVM 488/05, desdobrando o grupo Não Circulante em Realizável a Longo Prazo, Investimentos, Imobilizado, Intangível e Diferido. Entretanto, a partir do ano de 2008, a empresa passou a reconhecer o *goodwill* como Ativo Intangível devido ao novo padrão contábil.

Adicionalmente, o Ativo Diferido, que foi extinto em virtude da promulgação da MP 449/08, ainda apresentava saldo de 839.257 milhões de reais no ano de 2008. Cabe destacar a discricionariedade das companhias que possuíam saldo no Ativo Diferido em 31 de dezembro de 2008, que não poderia ser alocado a outro grupo de contas. De acordo com a Lei, essas empresas teriam a possibilidade de manter tal saldo sob essa classificação até a sua plena amortização. A Petrobras, então, optou pela manutenção do saldo do Ativo Diferido, dilatando o prazo para até 10 anos a fim de amortizar essa conta, sujeito ao teste de *impairment*.

O Patrimônio Líquido, por sua vez, também sofreu mudanças estruturais, que puderam ser notadas nas DFPs de 2007 até 2009, cujos dados serviram de subsídios para elaboração da Tabela 2. Destaca-se que, algumas contas evidenciadas nessa tabela não aparecem na estrutura do Patrimônio Líquido de determinados anos. O sinal “-“ foi utilizado para representar a ausência de tais contas no ano especificado.

Tabela 2: Patrimônio Líquido presente no Balanço Patrimonial entre os anos de 2007 a 2009 (R\$ mil)

Patrimônio Líquido	2007	2008	2009
Capital Social Realizado	52.644.460	78.966.691	78.966.691
Capital Social Integralizado	52.644.460	78.966.691	78.966.691
Correção Monetária de Capital	0	0	-
Reservas de Capital	1.553.831	514.857	514.857
Subvenções AFRMM	169.142	0	0
Incentivos Fiscais IR	1.384.689	514.857	514.857
Reservas de Reavaliação	61.520	10.284	350
Ativos Próprios	0	0	0
Controladas/Coligadas e Equiparadas	61.520	10.284	350
Reservas de Lucro	61.752.424	64.442.783	85.430.762
Legal	7.612.508	9.435.985	10.901.656
Estatutária	504.544	899.378	1.294.207
Para Contingências	0	0	0
De Lucros a Realizar	0	0	0
Retenção de Lucros	53.635.372	53.550.237	72.123.265
Especial p/ Dividendos Não Distribuídos	0	0	0
Outras Reservas de Lucro	0	557.183	1.111.634
Ajustes de Avaliação Patrimonial	-	116.524	(1.033.609)
Ajustes de Títulos e Valores Mobiliários	-	(336.180)	42.372
Ajustes Acumulados de Conversão	-	452.704	(1.075.981)
Ajustes de Combinação de Negócios	-	0	0
Lucros/Prejuízos Acumulados	0	0	0
Adiantamento para Futuro Aumento	0	0	0
Capital			

Fonte: Elaborado pelo autor com base nas DFPs da Petrobras dos anos de 2007 a 2009

Observa-se que a conta Reservas de Reavaliação apresentou considerável redução com o passar dos anos. Tal ocorrência pode ser justificada pelo posicionamento que a entidade tomou em relação à disposição da Lei 11.638/07, que trata dessas reservas. Assim, considerando a impossibilidade de se realizar essas reavaliações a partir de 2008, a Petrobras optou pela manutenção do saldo apresentado nas Reservas de Reavaliação de 2007, até alcançar sua consolidação.

A verificação da conta Lucros/Prejuízos Acumulados, possibilitou constatar que esta figurava no Patrimônio Líquido com o mesmo nome durante os três anos analisados. Em relação à nomenclatura, foi possível observar que a conta não adotava o termo Prejuízos Acumulados, conforme estabelecido na legislação. O dispositivo legislativo assim preconizava, uma vez que essa conta não poderia assumir saldo credor. A companhia apresentou saldo nulo durante esses três anos, mantendo, portanto, intacto o nome da referida conta. Em suma, a real relevância da alteração nessa conta não consistia propriamente no seu nome, mas na sua natureza. Como o balanço da Petrobras não a identificava com natureza credora, não houve objeções relativamente à manutenção da nomenclatura Lucros/Prejuízos Acumulados.

Semelhantemente, a Reserva de Lucros a Realizar não apresentava saldo nos mesmos anos abrangidos. Ao considerar os anos subsequentes, foi possível observar que a empresa não destinou saldo para tal reserva até a presente data. Portanto, não foram identificadas alterações relativas à legislação, no tocante a essa mesma conta.

É notório também que, em relação à adequação ao novo padrão contábil, a empresa passou a registrar a conta Ajustes de Avaliação Patrimonial no Patrimônio Líquido a partir do ano de 2008.

Ao verificar as demais demonstrações, percebeu-se que, no ano de 2008, a entidade excluiu a DOAR, realizou alterações na DRE, e manteve a elaboração da DFC e da DVA. Com isso, a partir de 2008, foram perdidas informações relevantes sobre a posição financeira da Petrobras, devido à exclusão da DOAR. No mesmo contexto, houve a manutenção dos dados associados ao fluxo de caixa da empresa, graças a DFC. Assim, foi possível observar que, embora não existisse obrigatoriedade, a companhia apresentava tanto a DFC quanto a DVA, desde 2007, em suas notas explicativas.

Nesse contexto, a Figura 2 foi editada com subsídio de dados extraídos das DFPs de 2007 e 2008. O propósito da mencionada figura é demonstrar uma comparação lado a lado, da DFC de 2007, elaborada nos moldes da NPC 20, com a DFC de 2008, vinculada à Lei 11.638/07 e reestruturada de acordo com o CPC 03.

Figura 2: Ilustração comparativa entre a DFC de 2007 e 2008

FLUXO DE CAIXA		DEMONSTRAÇÃO DO FLUXO DE CAIXA - METODO INDIRETO (Reais Mil)	
	R\$ mil	DESCRIÇÃO	01/01/2008 a 31/12/2008
	<u>2007</u>		
Atividade operacional		Caixa Líquido Atividades Operacionais	55.775.744
Lucro líquido do exercício	22.028.691	Caixa Gerado nas Operações	28.513.029
Ajustes:		Lucro Líquido do Exercício	36.469.549
Participação dos acionistas não controladores		Part. dos Acionistas não Controladores	0
Resultado de participações em investimentos relevantes	641.238	Resultado de Part. em Invest. Relevantes	(2.494.234)
Ágio/deságio - amortização	20.343	Ágio/Deságio - Amortização	241.854
Depreciação e amortização	5.798.802	Depreciação, Depleção e Amortização	7.952.428
Valor residual de bens baixados de natureza permanente	517.487	Perda na Recuperação de Ativos	891.258
Variáveis cambiais, monetárias e encargos financeiros sobre financiamentos e operações de mútuo	3.531.034	Baixa de Poços Secos	1.291.395
Varição cambial alocada no ativo permanente		Valor Resid. de Bens Perman. Baixados	5.817
Imposto de renda e contribuição social diferidos, líquidos	619.148	Var. Camb./Monet./Enc. s/ Financ. e Mútuo	(21.581.931)
Redução/(aumento) da contas a receber	1.109.284	Imposto Renda e Contrib. Soc. Dif Liq.	5.736.893
Redução/(aumento) dos estoques	396.632	Varições nos Ativos e Passivos	26.488.274
Aumento da conta petróleo e álcool - STN	(12.060)	Contas a Receber	(1.079.071)
Redução/(aumento) de outros ativos	(849.158)	Estoques	(1.205.349)
Aumento de fornecedores	1.985.843	Contas Pétroleo e Álcool - STN	(11.822)
Aumento/(redução) de impostos, taxas e contribuições	264.880	Var. Cambial de Ativo Permanente	0
Redução de obrigações com projetos estruturados	(934.163)	Fornecedores	3.272.052
Aumento dos Planos de Pensão e de Saúde	2.570.549	Impostos, Taxas e Contribuições	(4.523.328)
Aumento/(redução) de outros passivos	(136.820)	Obrigações com Projetos Estruturados	147.389
Aumento/(redução) de operações de curto prazo com empresas subsidiárias, controladas e coligadas:		Plano de Pensão e de Saúde	1.336.498
Redução/(aumento) de contas a receber	(2.915.985)	Oper. Curto Prazo com Subid/Contr/Colig.	28.551.905
Redução/(aumento) de contas a pagar	1.690.674	Outros	774.441
Aumento com operação com fornecimento de petróleo e derivados - exterior	3.879.698	Outros Ativos	(145.209)
Recursos líquidos gerados pelas atividades operacionais	<u>40.206.117</u>	Outros Passivos	919.650
Atividades de financiamentos		Caixa Líquido Atividades de Investimento	(35.154.628)
Financiamentos e operações de mútuo, líquidos	(17.051.010)	Investimentos nos Segmentos de Negócio	(33.748.861)
Fundo de Investimento em Direitos Creditórios Não - Padronizados	1.978.332	Investimentos em Títulos e Valores Mobil	(95.543)
Dividendos pagos a acionistas	(7.474.355)	Outros investimentos	(1.256.367)
Recursos líquidos aplicados nas atividades de financiamentos	<u>(22.547.033)</u>	Dividendos Recebidos	1.272.481
Atividades de investimentos		Empreendimentos em Negociação	(1.326.338)
Investimentos em exploração e produção de petróleo e gás	(14.696.321)	Caixa Líquido Atividades Financiamento	(17.200.751)
Investimentos em refino e transporte	(8.760.817)	Financiamentos e Operações de Mútuo, Liq	(14.774.380)
Investimentos em gás e energia	(2.248.784)	Fundo Inv. em Direito Cred. Não-Padron.	3.786.197
Investimento no segmento internacional	(27.028)	Dividendos Pagos a Acionistas	(6.212.568)
Investimentos em distribuição	(389.644)	Varição Cambial s/ Caixa e Equivalentes	0
Investimentos em títulos e valores mobiliários	(3.259.628)	Aumento/(Redução) de Caixa e Equivalentes	3.420.365
Outros investimentos	(775.571)	Saldo Inicial de Caixa e Equivalentes	7.847.949
Dividendos recebidos	929.126	Saldo Final de Caixa e Equivalentes	11.268.314
Empreendimentos em negociação	(681.360)		
Recursos líquidos utilizados nas atividades de investimentos	<u>(29.910.027)</u>		
Varição líquida das disponibilidades no exercício	<u>(12.250.943)</u>		
Disponibilidades no início do exercício	<u>20.098.892</u>		
Disponibilidades no fim do exercício	<u>7.847.949</u>		

Fonte: Elaborado pelo autor com base nas DFPs da Petrobras dos anos de 2007 e 2008

Como observado na figura anterior, a DFC de 2008 se apresentava com uma estrutura mais concisa, de forma a auxiliar o usuário das informações contábeis, a fim de facilitar a identificação dos aspectos mais relevantes do demonstrativo. Ademais, nota-se que houve também melhoria no sentido de sua compreensibilidade. A demonstração de 2008 destoa do ordenamento de contas apresentadas em 2007 e sinaliza em seu cabeçalho que sua elaboração se deu pelo método indireto. Entretanto, apesar das contas apresentarem essa discrepância, as contas de saldo inicial e saldo final das disponibilidades assumirão seus respectivos valores, os quais serão igualmente valorados tanto na forma de 2007 como no formato de 2008.

Da mesma forma, a Figura 3 foi concebida com uso dos dados das DFPs de 2007 e 2008, com o intuito de demonstrar uma comparação da DVA de 2007 com a DVA de 2008, sendo esta última vinculada à Lei 11.638/07 e reestruturada de acordo com o CPC 09.

Figura 3: Ilustração comparativa entre a DVA de 2007 e 2008

DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ADICIONADO		DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ADICIONADO (Reais Mil)	
	R\$ mil	DESCRİÇÃO	01/01/2008 a 31/12/2008
	<u>2007</u>		
Receitas		Receitas	241.900.142
Vendas de produtos e serviços e resultados não-operacionais	171.499.314	Vendas Mercadorias, Produtos e Serviços	210.066.823
Provisão para créditos de liquidação duvidosa - constituição	(15.211)	Outras Receitas	0
	<u>171.484.103</u>	Receitas refs. à Constr. Ativos Próprios	31.921.891
Insumos adquiridos de terceiros		Provisão/Rev. Créds. Liquidação Duvidosa	(88.572)
Materiais consumidos	(14.801.203)	Insumos Adquiridos de Terceiros	(117.953.364)
Custo das mercadorias para revenda	(13.193.025)	Custos Prods., Mercs. e Servs. Vendidos	(31.043.270)
Energia, serviços de terceiros e outras despesas operacionais	(22.951.650)	Materiais-Energia-Servs Terceiros-Outros	(41.119.679)
	<u>(50.945.878)</u>	Perda/Recuperação de Valores Ativos	(891.258)
Valor adicionado bruto	<u>120.538.225</u>	Outros	(44.899.157)
Retenções		Valor Adicionado Bruto	123.946.778
Depreciação e amortização	(5.798.802)	Retenções	(7.952.428)
Valor adicionado líquido produzido pela Companhia	<u>114.739.423</u>	Depreciação, Amortização e Exaustão	(7.952.428)
Valor adicionado recebido em transferência		Outras	0
Resultado de participações em investimentos relevantes	(641.238)	Valor Adicionado Líquido Produzido	115.994.350
Receitas financeiras - incluiu variações monetária e cambial	2.893.929	Vir Adicionado Recebido em Transferência	10.662.685
Amortização de ágios e deságios	(20.343)	Resultado de Equivalência Patrimonial	2.494.233
Aluguéis e royalties	442.882	Receitas Financeiras	7.254.449
	<u>2.675.230</u>	Outros	914.003
Valor adicionado a distribuir	<u>117.414.653</u>	Valor Adicionado Total a Distribuir	126.657.035
Distribuição do valor adicionado		Distribuição do Valor Adicionado	126.657.035
Pessoal e administradores		Pessoal	11.169.727
Salários, vantagens e encargos	4.717.319	Remuneração Direta	7.619.460
Participações dos empregados e administradores nos lucros	844.412	Benefícios	3.024.641
Plano de aposentadoria e pensão	2.820.279	F.G.T.S.	525.626
Plano de saúde	1.798.391	Outros	0
	<u>10.180.401</u>	8%	
Tributos		Impostos, Taxas e Contribuições	66.298.840
Impostos, taxas e contribuições	54.507.649	Federais	53.855.165
Imposto de renda e contribuição social diferidos	619.148	Estaduais	12.363.557
Participações governamentais	14.953.547	Municipais	80.118
	<u>70.080.344</u>	Remuneração de Capitais de Terceiros	12.718.919
Instituições financeiras e fornecedores		Juros	57.470
Juros, variações cambiais e monetárias	5.929.226	Aluguéis	12.661.449
Despesas de aluguéis e afretamento	9.195.991	Outras	0
	<u>15.125.217</u>	Remuneração de Capitais Próprios	36.469.549
Acionistas		Juros sobre o Capital Próprio	7.019.261
Juros sobre capital próprio e dividendos	6.580.557	Dividendos	2.895.445
Participação dos acionistas não controladores		Lucros Retidos / Prejuízo do Exercício	26.554.843
Lucros retidos	15.448.134	Outros	0
	<u>22.028.691</u>		
Valor adicionado distribuído	<u>117.414.653</u>		

Fonte: Elaborado pelo autor com base nas DFPs da Petrobras dos anos de 2007 e 2008

Assim como sucedeu com a Demonstração do Fluxo de Caixa, a DVA também passou a apresentar nova estrutura, resultando em novas contas no ano de 2008. Levando em

consideração que o grupo de contas de um se difere em muito do outro, notou-se que a interseção entre ambos os demonstrativos é bastante tênue e de pouca relevância no contexto da empresa. Além disso, a conta Valor Adicionado Total a Distribuir e Distribuição do Valor Adicionado passaram a compor o centro do demonstrativo na nova estrutura.

Porém, diferentemente do que foi notado na DFC, o novo plano de contas impacta diretamente no resultado da demonstração. Como ilustração, pode-se afirmar que, se a DVA de 2007 fosse realizada nos moldes da DVA de 2008, obter-se-ia um resultado expressivamente distinto do apresentado pela empresa na DFP, naquele mesmo ano.

Considerando ainda o ano de 2008, ressalta-se que, conforme estabelece a legislação, a Petrobras reconhece as participações de empregados e administradores, as quais não são caracterizadas como despesas em sua DRE presente nas notas explicativas.

Em consonância com a Lei 11.941/09, a empresa sinalizou, já na DFP de 2008, que adotou o RTT para calcular o lucro tributável. Assim, os impostos em questão foram apresentados como impostos e contribuições diferidos ativos e passivos. A Tabela 3 e a Tabela 4 apresentam os cálculos aproximados, concernentes aos impostos e contribuições diferidos ativos e passivos nos anos de 2007 e 2008. Desse modo, em 2007 não se considerava o RTT, mas no ano seguinte o regime passou a ser considerado. Salienta-se que esse regime foi adotado pela Petrobras juntamente com o novo padrão contábil. Portanto, ambos os anos foram considerados no que tange aos critérios tributários da Lei das Sociedades por Ações.

Tabela 3: Imposto de Renda e Contribuição Social diferidos ativos presente nas DFPs de 2007 e 2008 (R\$ mil)

Natureza	2007 (R\$ mil)	Natureza	2008 (Rs mil)
Plano de Pensão	1.656.653	Plano de Pensão	240.379
Lucros não realizados entre comp. do sistema	0	Lucros não realizados entre comp. do sistema	0
Provisões p. contingências e para créditos duvidosos	247.647	Provisões p. contingências e para créditos duvidosos	336.416
Prejuízos fiscais	0	Prejuízos fiscais	0
Provisão p. Participação nos Lucros	291.809	Provisão p. Participação nos Lucros	383.641
Provisão p. investimento de pesquisa e desenvol.	200.803	Provisão p. investimento de pesquisa e desenvol.	179.504

Remuneração aos acionistas - Juros sobre Capital Próprio	223.739	Diferença temp. entre os critérios de depreciação contábil e fiscal	87.917
Diferença temp. entre os critérios de depreciação contábil e fiscal	64.863	Absorção de financiamentos condicionais	0
Outros	212.888	Dif. temporária entre pag. de compromissos contrat. com transf. de benefícios, riscos, contr. bens e deprec.	(24.777)
Total	2.898.402	Variação Cambial sobre financiamento	0
Não circulante	1.776.187	Provisão para exportação em andamento	55.615
Circulante	1.122.215	Outros	308.758
		Total	1.567.453
		Não circulante	477.183
		Circulante	1.090.270

Fonte: Elaborado pelo autor com base nas DFPs da Petrobras dos anos de 2007 e 2008

Por meio da Tabela 3, é possível inferir que o total de Imposto de Renda e Contribuição Social diferidos ativos no ano de 2007 foi 45,92% maior que o de 2008. Levando em consideração apenas a proporção do Não Circulante, 2007 apresentava saldo 73,13% maior do que 2008. Por último, considerando apenas o Circulante, nota-se que o ano de 2007 apresentava carga 2,85% superior a 2008.

Tabela 4: Imposto de Renda e Contribuição Social diferidos passiv. presente nas DFPs de 2007 e 2008 (R\$ mil)

Natureza	2007 (R\$ mil)	Natureza	2008 (Rs mil)
Custos com prospecção e perfur. p. extr. de petróleo	9.706.759	Custos com prospecção e perfur. p. extr. de petróleo	11.720.753
Dif. temp. entre os crit.de deprec. cont. e fiscal	33.495	Dif. temp. entre os crit.de deprec. cont. e fiscal	86.606
IR e CS sobre lucros no exterior	219.483	IR e CS sobre lucros no exterior	219.483

Investimentos em control. e coligadas	0	Investimentos em control. e coligadas	0
Varição Cambial sobre financiamentos	0	Varição Cambial	2.865.203
Outros	28.595	Prejuízos Fiscais	0
Total	9.988.332	Outros	0
Não circulante	8.433.677	Total	14.892.045
Circulante	1.554.655	Não circulante	10.821.894
		Circulante	4.070.151

Fonte: Elaborado pelo autor com base nas DFPs da Petrobras dos anos de 2007 e 2008

Já em relação ao total de Imposto de Renda e Contribuição Social diferidos passivos, expostos na Tabela 4, 2008 mostra saldo 32,93% superior a 2007. O Não Circulante de 2008 expressa valor 22,07% maior do que o valor de 2007. Por fim, o Circulante de 2008 é 61,80% maior do que o de 2007.

Nota-se que o IR e CSLL diferidos ativos sofreram redução após implementação do RTT, enquanto o IR e CSLL diferidos passivos apresentaram aumento. Mediante uma aferição proporcional, nota-se que a supressão foi de 45,92% e o acréscimo foi de 32,93%. O resultado dessa aferição denota que a variação percentual encontrada, seja ela representada por aumento, seja por redução, reflete exclusivamente as movimentações realizadas durante o exercício social da companhia. Isso não implica, portanto, em alterações nos critérios de tributação.

Até o ano de 2015 foram mantidos os critérios de tributação da Petrobras, quando passou a ser adotado o Regime Tributário Definitivo, prática atualmente em vigor. A Tabela 5 representa, de forma sintética, a DRE que abrange o IR e CSLL de 2014 e 2015 da companhia, em que se utiliza, respectivamente, o RTT e o RTD.

Tabela 5: Imposto de Renda e Contribuição Social apresentados nas DREs de 2014 e 2015 (R\$ mil)

DRE	2014 (R\$ mil)	2015 (R\$ mil)
Receita de vendas	269.568	251.023
Custo dos produtos e serviços vendidos	(208.174)	(174.717)
Lucro bruto	61.394	76.306
Receitas (despesas) operacionais	(90.778)	(88.708)
Prej. antes do resultado financeiro, particip. e impostos	(29.384)	(12.402)
Resultado financeiro líquido	(3.737)	(26.187)

Resultado de participações em investidas	3.730	(4.294)
Participação dos empregados nos lucros ou resultados	(856)	0
Prejuízo antes dos impostos	(30.247)	(42.883)
Imposto de renda e contribuição social	8.555	8.047
Prejuízo do exercício	(21.692)	(34.836)

Fonte: Elaborado pelo autor com base nas DFPs da Petrobras dos anos de 2014 e 2015

Por fim, desconsiderando os outros fatores determinantes que incidem sobre esse resultado, houve redução da carga tributária no ano em que se adotou o RTD. É evidenciado nas DFPs, que o IR e a CSLL encontrado nas DREs serão utilizados na apuração do imposto de renda e contribuição social diferidos de seus respectivos anos. Vale ressaltar que o imposto de renda e contribuição social diferidos do circulante deixaram de ser figurados nessas DFPs, fator esse, que se configurou em limitador do escopo da pesquisa. Assim, a falta de informações nas notas explicativas a respeito da referida conta, bem como outros dados não dispostos nas DFPs, a partir de 2014, impossibilitaram a realização de comparação com os impostos diferidos, como visto nas tabelas 3 e 4.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo de caso revelou que o posicionamento das empresas em relação às diversas mudanças que vêm impactando a contabilidade societária e tributária se constata de, pelo menos, três maneiras. A primeira delas aponta que uma entidade pode prontamente recepcionar uma mudança legislativa em suas demonstrações. A segunda constatação se refere à efetivação da alteração antes mesmo da vigência da lei. Por fim, constata-se ainda a possibilidade de se determinar mais longo período para a plena adequação ao dispositivo.

Nota-se que, algumas alterações exigidas pelo processo de harmonização contábil não ofereciam meios para mudanças imediatas, requerendo considerável prazo de transição, até a plena conformidade com o novo normativo. No caso da empresa em questão, esse aspecto foi constatado no Ativo Diferido e nas Reservas de Reavaliação.

Em contrapartida, alguns dispositivos que entraram em vigor não exigiram mudanças drásticas. Em certos casos, nem pequenas alterações eram requeridas, já que a empresa procedia em conformidade com a lei, seguindo deliberações previamente estabelecidas, consolidando, assim, o ajuste ao novo padrão. Tal fato pode ser observado no comportamento da Petrobras relativamente a seu Ativo Intangível, DFC, DVA e Reservas de Lucros a Realizar.

O achado nesta pesquisa mostra também que é possível que uma empresa possa passar por longo período de suas atividades sem se obrigar a efetuar determinadas alterações instituídas por lei. Reporta-se, nesse aspecto, à questão fiscal estabelecida na Lei 11.638/07 com a qual a Petrobras, em se tratando do IR e CSLL diferidos, não se envolveu.

Portanto, em relação à neutralidade fiscal proposta pelo RTT, pode-se afirmar que a companhia atingiu com sucesso o objetivo de mitigar os possíveis efeitos fiscais resultantes da Lei 11.638/07. Essa afirmação é sustentada na opção da empresa pela adoção dessa lei apenas no encerramento do exercício de 2008. Período esse, em que também implementou o RTT para calcular seu lucro tributável. Em outras palavras, a empresa manteve a utilização dos critérios especificados pela Lei 6.404/76, não sendo, dessa forma, afetada pelos riscos à tributação apresentados pela Lei 11.638/07.

Há, no entanto, diversos autores que questionaram a capacidade do Regime Tributário Transitório de oferecer neutralidade tributária. Porém, considerando a abordagem da entidade, o RTT foi observado como opção acertada, visto que esse regime oferecia boas condições para mitigar possíveis riscos em relação a sua tributação. Dessa forma, o regime foi considerado como fator de garantia para a utilização dos critérios tributários que já eram praticados durante a vigência da lei anterior.

A Petrobras procura manter-se em dia com as alterações fiscais e societárias e, por isso, necessita de atender novos formatos trimestralmente. Outro fator evidenciado é a dificuldade da companhia em manter uma apresentação uniforme de seus relatórios contábeis, principalmente após adoção dos dispositivos constantes da Lei 12.973/14. Essas recorrentes alterações podem impactar radicalmente na compreensibilidade e comparabilidade dos informativos. Dessa forma, pode-se afirmar que a ausência de um padrão consistente pode influenciar negativamente nas tomadas de decisões do usuário das demonstrações contábeis.

As mudanças societárias e fiscais vivenciadas no biênio 2007-2008 exerceram forte influência na forma de estruturação dos ramos contábeis, e os sintomas de seus efeitos ainda são sentidos pelas empresas. O processo de conciliação da contabilidade fiscal com a societária não é composto de tarefas triviais, pois exige tempo, mudança e adaptabilidade. Para empresas que se encontram no mercado há bastante tempo, a dificuldade foi ainda maior considerando a necessidade de alterar o que já estava estabelecido a anos.

Atualmente, porém, com os novos sistemas fiscais e rápida troca de informações, a tendência é que se encontre o equilíbrio de forma muito mais célere. Considerando o início do processo de harmonização contábil em 2007, é natural que se tenha uma base muito mais sólida para as empresas iniciantes, em comparação com as que já se consolidaram no mercado. Nos últimos anos, pode-se dizer que o desafio de harmonização da contabilidade fiscal com a societária encontra-se na capacidade da própria empresa. Assim, cabe a ela manter a uniformidade de seus informativos diante das constantes alterações tributárias e societárias, as quais, nem sempre, são mitigadas com ofertas de períodos de transição.

Considerando as limitações impostas pelo escopo e pelo tempo destinado a esta pesquisa e, diante da relevância do assunto abordado para o profissional da contabilidade, sugere-se a realização de novos trabalhos que possam contribuir para a complementação do presente artigo.

Assim, como sugestão de pesquisas futuras, indica-se a realização de ensaios com empresas similarmente de grande porte, abrangendo outros aspectos apresentados na Lei 11.638/07 e na Lei 11.941/09, comparando-os à luz da realidade vigente dessas companhias, quando em pleno uso do RTD.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMENABAR, Ana Maria Hinojosa. **Harmonização contábil em cinco países da América do Sul**. Dissertação. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade –Universidade de São Paulo – USP, São Paulo, 2001.

ARANHA, José Aparecido Moura; COSTA Edynéia Yule. **Contribuição para o estudo da Origem e Evolução dos Princípios Contábeis Geralmente Aceitos no Brasil**. Artigo publicado na Revista Agora, Volume 1, N. 5. Mato Grosso do Sul, 2006.

BRASIL. Lei nº 6.404 de 15 de dezembro de 1976. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404compilada.htm. Acesso em 28/07/2021.

BRASIL. Lei nº 11.638 de 28 de dezembro de 2007. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2007-2010/2007/lei/111638.htm. Acesso em 30/07/2021.

BRASIL. Lei nº 11.941 de 27 de maio de 2009. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2007-2010/2009/lei/111941.htm. Acesso em 31/07/2021.

BRASIL. Lei nº 12.973/ de 13 de maio de 2014. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2011-2014/2014/lei/112973.htm. Acesso em 31/07/2021.

CABEDA, Diogo; FARIAS, Everton da Silveira. **Uma análise da effective tax rate (ETR) no regime tributário definitivo (RTD) a partir da Lei 12.973/14**. Contexto, v.19, p. 52-62, 2019.

GERON, Cecília M. S. **Evolução das práticas contábeis no Brasil nos últimos 30 anos: da Lei 6.404/76 à Lei 11.638/07**. Dissertação de Mestrado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, 2008.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. **Teoria da Contabilidade**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MELLO, H. R. de; SALOTTI, B. M. **Efeitos do Regime Tributário de Transição na Carga Tributária das Companhias Brasileiras**. Revista de Contabilidade e Organizações, [S. l.], v. 7, n. 19, p. 3-15, 2013. DOI: 10.11606/rco.v7i19.55517. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rco/article/view/55517>. Acesso em: 6 jun. 2021.

MENSCH, Leonardo F. G. **Planejamento tributário e aspectos tributários da Lei 12.973/2014: estudo de caso em uma empresa do comércio varejista**. TCC (Bacharel em Ciências Contábeis) – Departamento de Ciências Administrativas, Contábeis, Econômicas e da Comunicação. Universidade Regional do Noroeste do Estado do Rio Grande do Sul. p. 114. 2015.

MESSERE, Michelle F. L. **O impacto da internacionalização das normas contábeis no cenário tributário brasileiro**. TCC (Bacharel em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, administração e Contabilidade, Universidade de Brasília. Brasília, p. 40. 2015.

PEREIRA, Adriana Soares; SHITSUKA, Dorlivete Moreira; PARREIRA, Fábio José; SHITSUKA, Ricardo. **Metodologia da pesquisa científica**. Santa Maria, RS: UFSM, 2018.

QUEIROZ, Lisia de Melo; CURSINO, Geordana Mendonça; SCARPELINE, Laíni Barbosa; FLAVIO, Bruna Vieira. **Convergência das Normas Internacionais sobre Ativos Intangíveis pelas Empresas de Medicamentos Listadas na Bovespa: um estudo comparativo pré e pós as leis nº 11.638/2007 e nº 11.941/2009**. XIV SemeAD – Seminários em Administração. Outubro, 2011.

RAMOS, Marco Aurélio; ANTUNES, Raquel Salge Silva; MUYLDER Cristiana Fernandes de; BARROS, Lousanne Cavalcanti. **As mudanças ocorridas nas normas internacionais de contabilidade na percepção de seus usuários**. In: XI cneg congresso nacional de excelência em gestão. Brasil.