UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE E ATUÁRIA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

LETICIA MIYAUTI DE JESUS

A relação entre contabilidade societária e tributária no Brasil após a adoção das normas internacionais de contabilidade

Versão corrigida

São Paulo

2015

Prof. Dr. Marco Antonio Zago
Reitor da Universidade de São Paulo

Prof. Dr. Adalberto Américo Fishmann
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Prof. Dr. Gerlando Augusto Sampaio Franco de Lima
Chefe do Departamento de Contabilidade e Atuária

Prof. Dr. Andson Braga de Aguiar
Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade

LETÍCIA MIYAUTI DE JESUS

A relação entre contabilidade societária e tributária no Brasil após a adoção das normas internacionais de contabilidade

Dissertação apresentada ao Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Ciências.

Orientador: Prof. Dr. Carlos Alberto Pereira

São Paulo

2015

Autorizo a reprodução e divulgação total ou parcial deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

FICHA CATALOGRÁFICA

Elaborada pela Seção de Processamento Técnico do SBD/FEA/USP

Jesus, Leticia Miyauti de.

A relação entre contabilidade societária e tributária no Brasil após a adoção das normas internacionais de contabilidade / Leticia Miyauti de Jesus. -- São Paulo, 2015.

80 p.

Dissertação (Mestrado) – Universidade de São Paulo, 2015.

Orientador: Carlos Alberto Pereira.

1. Contabilidade tributária. 2. Contabilidade internacional. 3. Contabilidade societária. I. Universidade de São Paulo. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. II. Título.

CDD – 657.92

Aos meus pais Márcia e Paulo, por todo o esforço e dedicação. Ao meu amor, Bruno Segura, pela cumplicidade e por fazer meus dias mais felizes.

Ama-se mais o que se conquista com esforço.
Benjamin Disraeli

RESUMO

Jesus, L.M. (2015). *A relação entre contabilidade societária e tributária no Brasil após a adoção das normas IFRS*. Dissertação de Mestrado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.

A adoção dos *International Financial Reporting Standards* – IFRS pela contabilidade brasileira impactou não somente as demonstrações financeiras consolidadas, mas também o balanço individual, comumente utilizado como base para a apuração dos tributos sobre o lucro. O objetivo da presente pesquisa é analisar o impacto da adoção dessas normas internacionais de contabilidade na relação entre as contabilidades societária e tributária, a fim de verificar se há um distanciamento no vínculo entre as normas contábeis e tributárias após a adequação das normas locais às normas internacionais. Para tanto, são analisados três períodos considerados como marcos regulatórios para estas duas áreas: 2007, entre 2008 e 2013 e 2014. Há indícios na literatura de que a adoção das normas internacionais de contabilidade ocasiona um maior distanciamento entre as normas contábil e tributária, porém não se verifica essa abordagem em estudos no Brasil após as recentes alterações nas normas tributárias, fato motivador desse trabalho. Assim, por meio de um modelo que permite analisar os principais itens contábeis de maneira sistemática, criado por Lamb et al. (1998), é feita, inicialmente, uma adaptação do modelo à realidade contemporânea brasileira. Em seguida, os principais tópicos contábeis identificados são explorados a partir de uma pesquisa bibliográfica e documental, envolvendo principalmente aspectos relativos às regras contábeis e fiscais nos três períodos supracitados. Com base nessas informações, efetua-se a classificação de cada item em função do grau de conexão com as regras contábil e fiscal, utilizando-se os mesmos critérios do modelo de Lamb et al. (1998). Após esta classificação, compara-se a quantidade de casos indicativos de uma relação contábil e fiscal próxima à quantia daqueles com normas desconexas, verificando-se, assim, um distanciamento entre estas duas conjunturas e tal comparação serve de elemento para responder à questão de pesquisa proposta. Constata-se, desse modo, uma diminuição da relação contábil e fiscal no Brasil, com a adoção das normas internacionais de contabilidade, mesmo após a contabilidade tributária ter regulamentado os ajustes introduzidos pelas normas contábeis internacionais. Os resultados obtidos apresentam o desenvolvimento da relação entre as normas contábeis e fiscais durante, no mínimo, oito anos, contribuindo para o ensino e a aprendizagem das contabilidades societária e tributária no contexto das normas internacionais. Ademais, esse estudo evidencia o caso brasileiro no processo de padronização contábil e seu reflexo na contabilidade fiscal, uma vez que é um dos poucos países com uma regulação tributária para os ajustes derivados das normas contábeis internacionais.

Palavras-chave: Contabilidade Tributária, Contabilidade Internacional, Contabilidade Societária.

ABSTRACT

Jesus, L.M. (2015). *The linkage between financial accounting and taxation in Brazil after IFRS adoption*. Master thesis, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo.

The IFRS adoption in Brazil impacted not only the consolidated financial statements, but also the individual local financials, normally used for the income taxes calculation. The objective of this research is to analyze the effect of the international accounting standards adoption in the linkage of financial accounting and tax accounting, in order to verify if there is a greater gap between the accounting and tax rules after international accounting standards. Therefore, three periods regarded as regulatory frameworks are analyzed: 2007, between 2008 and 2013 and from 2014. There are insights in the literature presenting that the introduction of international accounting standards causes a greater gap between the financial accounting and taxation. However, recent changes in accounting and tax rules in Brazil have not been addressed in other study, which motivated this review. Thus, based on the model, which allows assess the main accounting items in a systematic way, developed by Lamb et al. (1998), some modification of the model to the Brazilian contemporary reality is made. Hence, the major identified accounting topics are explored from a bibliographic and documentary research, especially involving accounting and tax rules aspects in the three periods aforementioned. Based on this, the analysis is followed by the classification of each accounting topic in one of the five cases used in the model of Lamb et al. (1998) to assess the level of the link with accounting and taxation. After this classification, the number of cases that suggested a close accounting and tax relationship is compared with those who had disconnected standards, and therefore a gap in the link and the result of the comparison of the cases in the three periods attends as foundation to answer the proposed research question. It is found that the accounting and taxation linkage in Brazil decreased with the international accounting standards, introduction even after the tax accounting regulation of the international accounting standards adjustments. The results present a development in the link between accounting and taxation during, at least, for the last eight years, which contribute to academic studies in financial and tax accounting. Moreover it shows the Brazilian approach, which represents one of few countries where the taxation rules has been adjusted by the international accounting standards.

Keywords: Tax Accounting, International Accounting, Financial Accounting.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

BACEN: Banco Central do Brasil
CFC: Conselho Federal de Contabilidade
CNC: Comissão de Normalização Contabilística
COFINS: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CPC: Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CSLL: Contribuição social sobre o Lucro Líquido
CVM: Comissão de Valores Mobiliários
DIPJ: Declaração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica
DL: Decreto Lei
DM1: Marco alemão
EUA: Estados Unidos da América
FMI: Fundo Monetário Internacional
GAAP: *Generally Accepted Accounting Principles*
IASB: *International Accounting Standards Board*
IBRACON: Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
IFRS: *International Financial Reporting Standards*
IRPJ: Imposto de Renda da Pessoa Jurídica
LSA: Lei das Sociedades Anônimas
MP: Medida Provisória
N/A: Não Aplicável
NYSE: *New York Stock Exchange*
PIS: Programa de Integração Social
RFB: Receita Federal do Brasil
RTT: Regime Tributário de Transição

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Relação entre as normas contábeis e fiscais.....	25
Quadro 2: Conexões contábil e fiscal de itens contábeis relevantes.....	27
Quadro 3: Itens contábeis analisados no presente estudo.....	36
Quadro 4: Casos de conexão entre contabilidades societária e fiscal.....	37
Quadro 5: Tratamento contábil das contingências passivas.....	53

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
1.1 Contextualização	11
1.2 Questão de pesquisa	14
1.3 Objetivo	14
1.4 Justificativa	15
1.5 Delimitação da pesquisa	16
1.6 Estrutura do trabalho	16
2 REFERENCIAL TEÓRICO	18
2.1 Harmonização contábil e fiscal	18
2.2 Outras perspectivas sobre a relação entre contabilidades societária e tributária	22
2.3 A relação entre contabilidades societária e tributária em outros países	23
2.4 O modelo de Lamb et al. (1998)	26
2.5 As contabilidades societária e tributária no Brasil com a Lei 6.404/76	29
2.6 Harmonização contábil no mundo e no Brasil (Lei 11.638/07)	30
2.7 Regime tributário de transição (RTT): início e fim	32
2.8 Adequação tributária às normas contábeis internacionais - Lei 12.973/14 ..	34
3 METODOLOGIA	35
3.1 Adaptação do modelo de Lamb et al. (1998)	35
4 APLICAÇÃO DO MODELO PROPOSTO E ANÁLISE DOS RESULTADOS	38
4.1 Aplicação do modelo de Lamb et al. (1998)	38
4.2 Síntese e comparação dos resultados	59
4.3 Comparação dos resultados com o estudo de Ignacio (2010)	61
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS E CONTRIBUIÇÕES DA PESQUISA	67
REFERÊNCIAS	69

1 INTRODUÇÃO

Esse capítulo assinala as questões abordadas ao longo desse estudo, sendo composto por uma contextualização, que apresenta um breve contexto sobre as alterações na legislação societária para convergências internacionais das normas contábeis e os impactos na contabilidade tributária, seguida pela questão de pesquisa, objetivo, justificativa, delimitação da pesquisa e estrutura do trabalho.

1.1 Contextualização

Nas transações contábeis, segundo Cuzdriorean (2010), a relação entre as contabilidades societária (ou financeira) e fiscal (ou tributária) existiu, existe e sempre existirá, contudo, ela varia em sua intensidade, inter-relação e consequências, porque receitas, custos e despesas são variáveis que refletem as mesmas transações e circunstâncias, sendo usadas tanto na contabilidade societária quanto na tributária. Algumas vezes estas variáveis são calculadas da mesma forma, mas frequentemente há circunstâncias em que diferentes valores são considerados para a contabilidade financeira e para tributação.

Pelo fato de em alguns países (como Brasil e Portugal, por exemplo) a contabilidade no balanço individual constituir-se a principal área para o cálculo da base de tributos sobre lucro, qualquer alteração que ocorra na contabilidade societária afeta também a tributária. Conforme Cruzdriorean e Matis, mudanças nas normas contábeis levam, inevitavelmente, a mudanças ou debates ao nível das autoridades fiscais.

E mudanças nas contabilidades societária e tributária não são tão raras, pois conforme Choi e Meek (2005), tanto contabilidade quanto fiscalidade estão em constantes mudanças, sendo que a contabilidade deve responder às necessidades de informação da sociedade dinâmica e refletir as suas condições culturais, econômicas, legais, sociais e políticas. Os autores ressaltam ainda que os fatores determinantes para o desenvolvimento da contabilidade nacional também ajudam a explicar a diversidade da contabilidade entre as nações e enumeram oito aspectos significantes para esse desenvolvimento: (1) Finanças; (2) Sistema Legal; (3) Tributação; (4) Laços políticos e econômicos; (5) Inflação; (6) Nível de desenvolvimento econômico; (7) Nível de educação; e (8) Cultura.

O processo de harmonização contábil internacional no Brasil representa uma relevante alteração na contabilidade societária, de forma que, na sua implantação, empresas padronizaram seus processos contábeis a fim de criar relatórios financeiros comparáveis com os de outros países.

Weffort (2003) definiu a harmonização como um método segundo o qual as diferenças nas práticas contábeis adotadas em diferentes países são reduzidas, contudo, não se trata de uma eliminação dessas diferenças, mas sim de uma diminuição, uma vez que cada país deve “direcionar” sua contabilidade a fim de atender suas características e necessidades específicas.

No caso brasileiro, o processo de harmonização ao IFRS (*International Financial Reporting Standards*) foi regulamentado, após anos de discussão, em 2007, com a alteração da Lei 6.404/76, pela Lei 11.638/07. Essa legislação, que trata de questões contábeis e regulatórias aplicadas às Sociedades Anônimas, foi alterada com o objetivo de haver uma convergência das normas contábeis locais para o padrão internacional, e ela passou a ser obrigatória na divulgação das demonstrações financeiras consolidadas das Sociedades Anônimas a partir de dezembro de 2010.

Esse movimento de convergência das normas contábeis ao padrão internacional não limitou sua aplicação somente às demonstrações financeiras consolidadas, mas influenciou também a contabilidade local no balanço individual no Brasil, ou seja, é utilizada como base de tributos sobre lucro, como o Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e a Contribuição sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Nesse sentido, após a Lei nº 11.638/07 ter sido promulgada, originou-se uma insegurança jurídica nos contribuintes pelo fato de não haver uma normatização fiscal para as regras contábeis alteradas.

Diante dessa incerteza, foi instituída, em 2008, a Medida Provisória nº 449, a qual criou o chamado Regime Tributário de Transição - RTT, objetivando neutralizar os impactos dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei nº 11.638/07 na apuração das bases de cálculo do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e do Programa de Integração Social (PIS).

Assim, de acordo com Mello e Salotti (2011), o impacto fiscal dessa alteração foi a separação entre as contabilidades fiscal e societária entre 2007 e 2013, possibilitando a cada uma seguir os seus princípios para a apuração do resultado de modo segregado, mesmo que, na maioria das situações, as receitas e as despesas e custos sejam coincidentes.

Dada a relevância na relação entre as contabilidades societária e fiscal, o item 8 da exposição de motivos da MP 449/08 destaca as justificativas para a criação, alteração, modificação, extinção de um determinado fato, dentre outros:

A Lei nº 11.638, de 2007, foi publicada no Diário Oficial da União de 28 de dezembro de 2007, e entrou em vigor no dia 1º de janeiro de 2008, sem a adequação concomitante da legislação tributária. Esta breve *vacatio legis* e a alta complexidade dos novos métodos e critérios contábeis instituídos pelo referido diploma legal - muitos deles ainda não regulamentados - têm causado insegurança jurídica aos contribuintes. Assim, faz-se mister a adoção do RTT, conforme definido nos arts. 15 a 22 desta Medida Provisória, para neutralizar os efeitos tributários e remover a insegurança jurídica (p. 1).

Os impactos fiscais provenientes das alterações contábeis não puderam ser analisados e regulamentados em tempo hábil por uma legislação tributária e, dessa forma, o RTT foi a alternativa encontrada para minimizar a insegurança jurídica dos contribuintes. Esse regime perdurou por mais de cinco anos e só foi extinto com a MP nº 627, de 11 de novembro de 2013, posteriormente convertida na Lei 12.973, de 13 de maio de 2014. Nesta nova legislação, os ajustes contábeis introduzidos pela convergência das normas contábeis internacionais foram regulamentados para fins tributários. Os itens 2, 3 e 4, sobre os motivos da MP nº 627 (2013), apresentam, como justificativa:

O RTT tem como objetivo a neutralidade tributária das alterações trazidas pela Lei nº 11.638, de 2007. O RTT define como base de cálculo do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o PIS/PASEP, e da COFINS os critérios contábeis estabelecidos na Lei nº 6.404, de 1976, com vigência em dezembro de 2007. Ou seja, a apuração desses tributos tem como base legal uma legislação societária já revogada.

Essa situação tem provocado inúmeros questionamentos, gerando insegurança jurídica e complexidade na administração dos tributos. Além disso, traz dificuldades para futuras alterações pontuais na base de cálculo dos tributos, pois a tributação tem como base uma legislação já revogada, o que motiva litígios administrativos e judiciais.

A presente Medida Provisória tem como objetivo a adequação da legislação tributária à legislação societária e às normas contábeis e, assim, extinguir o RTT e estabelecer uma nova forma de apuração do IRPJ e da CSLL, a partir de ajustes que devem ser efetuados em livro fiscal. Além disso, traz as convergências necessárias para a apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS (p. 2).

A partir da nova regulamentação, o legislador demonstra preocupação em evitar uma desconexão entre as regras contábeis e fiscais ao ressaltar os problemas gerados por essa situação e ao apresentar uma proposta para adequar a legislação tributária à societária e às normas contábeis, com a extinção do RTT e exposição de uma nova forma de apuração do IRPJ e CSLL.

1.2 Questão de pesquisa

As supracitadas mudanças nas contabilidades societária e tributária ocasionaram diversos debates no meio acadêmico, no ambiente corporativo, entre associações de classe e agentes reguladores.

O presente estudo pretende contribuir com a discussão sobre a relação entre as contabilidades societária e fiscal após o processo de padronização contábil internacional de acordo com as IFRS, pois a maior parte das pesquisas que investigam o nível da relação entre contabilidade e tributação foi efetuada antes desse processo de convergência contábil.

Durante o período do RTT, ocorreu um distanciamento natural entre as contabilidades societária e fiscal, uma vez que cada uma seguia uma regulamentação contábil diferente, semelhante ao chamado *two-book system*. Com o fim do RTT e a regulamentação das alterações contábeis para fins fiscais, verifica-se uma expectativa de que haja uma aproximação entre essas contabilidades, tendendo para o *one-book system*.

Contudo, Freedman (2008) afirma, ao se referir à harmonização contábil na Europa, que desenvolvimentos recentes na contabilidade podem aumentar a divergência entre as relações contábil e fiscal, ao invés de reduzi-las.

No estudo sobre contabilidade e normas fiscais, Borrego et al. (2012) confirmam a hipótese de que a adoção das normas internacionais tende a diminuir cada vez mais a dependência entre contabilidade e fiscalidade.

Nesse contexto, decorridos mais de 7 anos da adoção das normas contábeis internacionais, a questão de pesquisa do presente estudo é: a adoção das normas internacionais nas contabilidades societária e fiscal no Brasil reduz a conexão entre essas duas áreas contábeis no país?

1.3 Objetivo

O objetivo dessa pesquisa é analisar a conexão entre as contabilidades societária e tributária após a adoção das normas internacionais de contabilidade no Brasil. Para tanto, pretende-se fazer uma análise longitudinal, na qual não são examinados três períodos, segregados em: (i)

2007, (ii) entre 2008 e 2013, e (iii) 2014. Estes foram definidos em função dos marcos regulatórios que impactaram significativamente as normas contábeis e fiscais no Brasil, conforme as seguintes particularidades:

(i) 2007: Antes dessa data, o Brasil não seguia as normas internacionais de contabilidade e então passou a adotá-las, com a alteração da Lei das Sociedades por Ações, nº 6.404, de 1976, pela Lei 11.638, promulgada em 2007, mas com vigência a partir de 2008.

(ii) Entre 2008 e 2013: Com a vigência da Lei nº 11.638/07, sobrevém a criação de um mecanismo tributário, introduzido pela MP nº 449/08 e posteriormente convertido na Lei nº 11.941/09, requisitando que os ajustes introduzidos pela Lei nº 11.638/07 fossem desconsiderados para fins fiscais. Esse expediente ficou conhecido como RTT e vigorou até 2013.

(iii) 2014: Após a MP nº 627, de 11 de novembro de 2013, convertida na Lei nº 12.973/14, extinguiu-se o RTT e alterou-se a legislação tributária, destacando o tratamento fiscal a ser dispensado de acordo com os ajustes contábeis introduzidos pela Lei nº 11.638/07.

1.4 Justificativa

Em virtude das recentes alterações, já mencionadas, nas legislações societária e fiscal, sucederam-se intensos debates no Brasil a respeito do tema. Tais discussões aconteciam por haver uma preocupação latente, entre os profissionais da contabilidade e da legislação tributária, sobre a incerteza do propósito da contabilidade tributária à luz dos ajustes propostos pela contabilidade internacional, após a instauração do RTT que, conforme sua própria nomenclatura, deveria ser transitório.

Schoueri (2010) demonstrou sua inquietação sobre o impacto de tais modificações na legislação tributária, ressaltando que:

Nesse passo, a edição da Lei nº 11.638/07 representou uma mudança de direção da legislação societária, que passou a contemplar uma visão econômica da evolução patrimonial da sociedade empresarial, filiando-se aos padrões internacionais de contabilidade. A contabilidade societária, desta forma, abandonou a posição anteriormente ocupada na avaliação civil do fenômeno empresarial, na qual a legislação tributária se baseara, trazendo assim dúvidas sobre em que medida as modificações contábeis afetariam a tributação (p. 255).

Apesar da importância do assunto, existe uma carência de trabalhos que abordem a matéria no

campo de pesquisa em contabilidade. Estudos, como o de Nakao (2012), analisam a influência das regras fiscais na qualidade da divulgação contábil no Brasil e o estudo de Ignacio (2010) aborda o grau de institucionalização da desconexão entre as normas contábeis e fiscais após a Lei nº 11.638/07.

O presente trabalho diferencia-se dos anteriores já efetuados no Brasil, pois avança no estudo das legislações e regulamentos contábeis e fiscais, englobando as alterações na legislação tributária brasileira, até 30/06/2015, à luz das normas internacionais de contabilidade.

A convergência contábil teve um impacto importante no ambiente da contabilidade em países onde há um elo entre a contabilidade e a fiscalidade. Nesse sentido, essa pesquisa fomenta a discussão, no cenário brasileiro, sobre as relações contábil e fiscal, além de fornecer uma análise sob uma perspectiva histórica.

Em decorrência da sua contemporaneidade e abrangência, os resultados desse estudo podem interessar ao Governo, ao CPC, às entidades reguladoras da contabilidade – CFC, CVM, Banco Central –, aos contadores que atuam na área tributária, a pesquisadores da área e aos contribuintes.

1.5 Delimitação da pesquisa

O presente trabalho limita-se ao estudo das normas contábeis e fiscais emitidas até 30/06/2015, implicando que futuras mudanças nas legislações contábeis e fiscais possam modificar as conclusões obtidas.

Ademais, o foco dessa pesquisa, dentre os diferentes tipos de tributos, converge somente para aqueles sobre o lucro, ou seja, o IRPJ e a CSLL.

1.6 Estrutura do trabalho

O trabalho estrutura-se em cinco capítulos. O primeiro é a introdução, a qual contém, além da contextualização, a questão de pesquisa, o objetivo, a justificativa e delimitação da pesquisa.

No capítulo 2, há uma apreciação do arcabouço teórico que embasa o desenvolvimento da pesquisa, além de uma análise, sob uma perspectiva histórica, das alterações ocorridas nas legislações societária e tributária.

O capítulo 3 apresenta a metodologia utilizada, assim como as variáveis a serem analisadas para o desenvolvimento da pesquisa.

Os resultados e suas respectivas análises são expostos no capítulo 4 e, por fim, o capítulo 5 contempla as conclusões e considerações finais do estudo.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Esse capítulo configura-se como o cerne conceitual do trabalho, apresentando a relação entre as contabilidades societária e tributária do ponto de vista de diversos autores. O modelo de Lamb et al. (1998) é aplicado no estudo e as contabilidades societária e tributária são analisadas sob uma perspectiva histórica.

2.1 Harmonização contábil e fiscal

Na literatura contábil, há muitos estudos que apontam o custo/benefício de uma harmonização entre a contabilidade e a fiscalidade e são discutidas as vantagens e desvantagens de as entidades reportarem o mesmo lucro, contábil e tributável, para as autoridades fiscais e para os acionistas.

Hanlow e Maydew (2009) e Hanlow e Heitzman (2010) afirmam que uma maior harmonização contábil e fiscal, implicando uma maior dependência dessas duas regulamentações, simplificaria as obrigações fiscais e minimizaria o custo de conformidade (*compliance*), ressaltando substancial ganho na área de conformidade fiscal (*tax compliance*). Por outro lado, Green (1995), Sampaio (2000), Aisbitt (2002) e Freedman (2004) ressaltam que a separação e autonomia entre regras contábeis e fiscais fazem mais sentido, pois são áreas que possuem diferentes objetivos.

De acordo com Alley e James (2005), destacam-se tais diferenças devido ao fato de que as contabilidades societária e fiscal existem por razões distintas. Os autores apontam que a contabilidade societária envolve a preparação de informações para fins de controle e tomada de decisão dos usuários internos, como administradores e funcionários, ou externos, como investidores e credores. Já a tributação é utilizada como instrumento de política econômica e social do governo.

Para Shackelford et al. (2011), as companhias reportam lucros distintos para diversas audiências e essa diferenciação pode ocorrer basicamente por três razões. A primeira deve-se a diferenças explícitas na intenção da informação gerada. Os autores afirmam que a contabilidade financeira dos relatórios contábeis é designada a fim de reduzir a assimetria de

informação, por meio de confiável e relevante divulgação. Já a informação tributária reflete a conciliação entre os objetivos econômicos e políticos e a arrecadação tributária.

A segunda razão está relacionada ao esforço da contabilidade financeira para registrar os fundamentos econômicos de uma transação de forma objetiva e verificável. Por sua vez, o sistema tributário é projetado para induzir ou recompensar intensamente o comportamento particular. Como exemplo, os autores citam a questão da depreciação de equipamentos: na contabilidade financeira, a depreciação ocorre com base na estimativa de deterioração do equipamento; contudo, para fins fiscais, a depreciação de equipamentos é realizada através de um percentual definido na legislação.

A terceira razão relaciona-se ao incentivo de enganar ambas audiências (fisco e investidores), por meio de gerenciamento de resultado contábil, tornando-o maior ou menor, conforme os diversos interesses envolvidos, operando uma alteração na despesa de depreciação, por exemplo.

Hanlon e Heitzman (2010) consideram que um dos motivos básicos para as diferenças contábeis e fiscais corresponde ao fato de que, na teoria, a contabilidade financeira tem como objetivo capturar as transações econômicas de modo a fornecer informação útil para tomada de decisão, tanto pelos investidores, quanto por partes relacionadas. A regra fiscal baseia-se mais no processo político, sendo que o legislador pode promulgar regras fiscais para aumentar receita, encorajar ou desencorajar determinado setor e tentar estimular a economia.

Blake et al. (1997) entendem a harmonização contábil e fiscal como um obstáculo para a implementação de boas práticas contábeis. Contudo, o autor apresenta argumentos a favor dela, apontando a simplificação dos processos e, conseqüentemente, redução de custos de concordância, além de facilitar o processo de auditoria por parte das autoridades fiscais.

Sampaio (2000) apresenta argumentos contra a harmonização, pois também entende que diferentes objetivos requerem regras distintas e alguns objetivos da legislação tributária não são compatíveis com as normas de contabilidade.

De acordo com Freedman (2008), ter sistemas separados de contabilidades financeira e fiscal ofusca a boa governança corporativa. Nesse sentido, a convergência total de métodos contábeis para ambas as finalidades parece prometer um aumento de transparência e simplificação do cumprimento das normas, porém, se houvesse um único método de contabilização dos impostos e relatórios financeiros, aumentaria as pressões para aumentar os lucros reportados aos mercados. Dessa forma, para minimizar a tributação, a contabilização

fiscal poderia balancear os relatórios financeiros e vice-versa, criando um equilíbrio saudável em empresas, produzindo um conjunto de figuras mais próximo de lucros "verdadeiros" resultantes de sistemas separados.

Apesar dos fortes argumentos a favor da harmonização, Freedman (2008) também diz que existem boas razões para divergência e ressalta que os objetivos das contabilidades tributária e financeira podem ser muito diferentes, como, por exemplo: o imposto deve aumentar a receita de forma equitativa e eficiente entre contribuintes e isso aponta para a necessidade um conjunto de regras razoavelmente objetivas e viáveis, levando em conta a capacidade fiscal e eficiência administrativa, fornecendo a base pela qual o imposto pode ser calculado e coletado. A contabilidade financeira, por outro lado, deve prover uma gama de números relevantes e confiáveis a uma variedade de usuários externos, com a finalidade de oferecer uma orientação, ao invés de uma regra detalhada, tornando possível a aplicação de diferentes opções, de acordo com o julgamento dos dirigentes da empresa.

Schanz e Schanz (2010) abordaram a diferença entre as contabilidades societária e fiscal e afirmaram a existência de dois sistemas: o *Two Book System*, adotado em países onde são mantidos dois livros de registros, um para a apuração do resultado contábil e outro para a apuração do resultado fiscal; e o *One Book System*, segundo o qual é obrigatório manter apenas um livro para a apuração dos resultados financeiro e tributário simultaneamente.

Os Estados Unidos são um exemplo clássico do emprego do *Two Book System*, pois possuem contabilidade tributária apartada da societária. Conforme Green (1995), os Estados Unidos mantêm uma clara visão de que contabilidades financeira e tributária não são iguais, por terem diferentes objetivos, estando sujeitas a regras distintas e servindo a diversos propósitos.

O emprego do *Two book system* foi bastante discutido nos Estados Unidos por parte de políticos e acadêmicos para avaliar as vantagens da migração desse sistema para o chamado *One book system* (Watrin et al., 2012).

Hanlon e Heitzman (2010) apresentam uma discussão sobre a possibilidade de se efetivar a harmonização dos dois livros nos Estados Unidos. Outros estudos, como os de Desai (2003, 2005, 2006), Graetz (2005), Murray (2002) e Rossotti (2006), mostram haver benefícios com a mudança para o *One Book System*: redução de custos de conformidade (*compliance*); uma base tributável mais ampla e consequente redução da alíquota; possível eliminação, ou pelo menos redução, do custo de fiscalização; e um *trade-off* forçado de tal forma que a gestão da empresa vai relatar o resultado verdadeiro. Por outro lado, Shackelford (2006), Hanlon et al.

(2008), Hanlon e Shevlin (2005) e McClelland e Mills (2007) constituem-se em opositores a essa ideia, afirmando que a conformidade não seria tão simples como os proponentes argumentam, pois a alíquota não seria reduzida tanto quanto se reivindica, por causa da resposta comportamental das empresas. Dessa forma, ocorreria um custo substancial, ocasionando uma diminuição na informação contida nos lucros contábeis.

Nesse contexto, parece não existir um consenso sobre qual é o melhor sistema: harmonização contábil fiscal (*One book system*) ou contabilidades societária e tributária completamente segregadas (*Two book system*). Podem-se notar, no cenário internacional, diferentes graus de conexão entre elas, com variações da influência do imposto dominante: de grande influência, como na Alemanha (Haller, 1992; Pfaff e Schröder, 1996); e de menor influência, como no Reino Unido, onde há substancial desconexão de impostos e contabilidade (Lamb et al., 1998).

No presente estudo, demonstra-se que as contabilidades societária e tributária devem ser apartadas, com normas e tratamentos diferenciados, sem que uma tenha que se adequar à outra diante de qualquer mudança ocorrida, porque ambas possuem objetivos e públicos diferenciados, órgãos fiscalizadores independentes e pelo fato de que a contabilidade societária prioriza a essência sobre a forma, contrariando o objetivo do fisco, de minimizar o máximo possível a subjetividade.

Em um sistema fiscal dependente do contábil ou vice-versa, é fundamental que os órgãos reguladores estejam em sintonia e dialoguem, para que qualquer modificação feita na norma contábil seja também contemplada pela norma fiscal. Entretanto, exigir tal sintonia entre áreas que possuem objetivos distintos pode ser frustrada, pois pode haver desentendimentos e resistências, trazendo morosidade ao processo de implementação ou alteração de uma norma, assim como intermináveis discussões entre os dois órgãos.

Um sistema dependente no qual não há diálogo entre os órgãos fiscais e contábeis ocasiona uma insegurança jurídica ao contribuinte, no caso de o órgão fiscal não agir com rapidez para regulamentar a norma contábil, gerando assim dificuldades de tomada de decisão para as empresas, profissionais da área e fiscalização.

2.2 Outras perspectivas sobre a relação entre contabilidades societária e tributária

Outros estudos examinam a relação contábil e fiscal sob outras perspectivas. Doupnik e Salter (1995), Choi, Frost e Meek (2002), Radebaugh e Gray, (2002) e Nobes e Parker (2002) identificaram nessa relação um fator-chave, dentre outros diversos sugeridos na literatura, para explicar a diversidade da contabilidade entre as nações.

Hanlon, Laplante e Shevlin (2005), Aisbit (2002), Nobes e Parker (2005) e Nakao (2012) investigaram a influência da tributação na qualidade das demonstrações contábeis, sugerindo a ocorrência de perda de poder informativo dos resultados quando o reporte financeiro é associado a regras tributárias.

Radcliffe (1993) debate sobre a diferença entre conformidade fiscal (*tax compliance*) e conformidade financeira (*financial compliance*), constatando a existência de uma relação próxima entre contabilidades societária e fiscal, possibilitando que uma influencie a outra e vice-versa.

Ademais, a literatura sobre contabilidade internacional considera a influência da tributação como um fator importante associado a diferenças nas demonstrações financeiras internacionais (Choi e Meek, 2008; Roberts et al., 2008).

Para tratar da desconexão entre contabilidade e fiscalidade, Nobes e Parker (1981) e Choi e Mueller (1992) apresentam, por um lado, o sistema anglo-saxônico (de países como Estados Unidos, Reino Unido e Canadá) e o sistema continental (da Alemanha, Itália, França), sendo o primeiro caracterizado pela desconexão entre a contabilidade e a fiscalidade, ou seja, pela pouca ou nenhuma influência de uma sobre a outra., e o segundo, por outro lado, caracterizado pela influência da fiscalidade sobre a contabilidade.

A distinção entre sistemas contábeis anglo-saxônico e continental, baseados na relação entre contabilidades societária e fiscal, foi analisada por Lamb et al. (1998), que explicaram em detalhes os dois sentidos abrangidos: a ligação histórica entre contabilidade e fiscalidade (a existência de tributação determinada, em certa medida, pela existência de contabilidade); e o grau de separação ou conexão entre contabilidade e tributação em relação ao cálculo do lucro.

2.3 A relação entre contabilidades societária e tributária em outros países

Hoogendoorn (1996) analisou treze países europeus e descreveu a relação entre os seis países onde a contabilidade e fiscalidade são dependentes (Bélgica, Finlândia, Alemanha, Itália, Suécia e França) e os sete países onde elas são independentes (República Tcheca, Dinamarca, Irlanda, Holanda, Noruega, Polônia e Reino Unido). Dessa forma, evidencia-se a seguinte taxonomia sobre contabilidade e tributação:

- 1) São caracterizadas como dependentes e não se espera que esta relação mude. Nesse caso, não foram identificadas regulações de imposto diferido, sendo que, ambas as contas, individuais e consolidadas, são influenciadas por regulamentos fiscais, e os países mencionados representantes desse sistema são a Bélgica, Itália e Alemanha;
- 2) São dependentes e não se espera que esta relação mude. Existem poucos regulamentos de impostos diferidos e influências fiscais. França e Alemanha são incluídas nesta categoria;
- 3) Ainda são dependentes, mas o objetivo de quebrar a relação entre elas é desejado. Não foram identificadas normas rígidas sobre impostos diferidos. Os representantes desse sistema são Suécia e Finlândia;
- 4) São formalmente independentes, mas na prática, a ligação entre elas é caracterizada como muito forte, podendo-se identificar regulamentos de impostos;
- 5) São independentes, possuindo uma regulamentação alternativa que permite aos impostos serem diferidos, e seu país representante é a Dinamarca;
- 6) São independentes e também existem regulamentos fiscais diferidos específicos, sendo representantes países como a Irlanda, Reino Unido, Holanda e Noruega.

A relação entre contabilidade financeira e tributária foi analisada por Cuzdriorean e Matis (2012), após a adoção das normas internacionais de contabilidade. A figura 1 demonstra o resumo dessa abordagem integrada para a relação entre contabilidade e fiscalidade:

Figura 1: Estrutura teórica da relação entre contabilidade e fiscalidade
 Fonte: Cuzdriorean e Matis (2012).

No estudo, Cuzdriorean e Matis (2012) analisaram as relações contábeis e fiscais nos países da União Europeia e, adicionalmente, analisaram também a Romênia. Os autores apontaram que a conexão entre contabilidades societária e tributária possui complexidade e dinâmica como principais atributos. Assim, desenvolveram uma estrutura teórica contendo os principais fatores a serem observados quando há essa conexão: (1) regulamentos contábeis e fiscais; (2) conceitos contábeis e fiscais; (3) ambiente econômico europeu sob influência do IFRS e *Common Consolidated Corporate Tax Base* (CCCTB); (4) princípios contábeis e fiscais; (5) a relação entre a contabilidade e tributação com base na experiência da UE (abordagens, tipologias, história).

Na divisão efetuada por Douppnik e Salter (1995) e Francis et al. (2002), classificaram-se a contabilidade financeira e *compliance* fiscal em três níveis:

- (1) Baixo nível de *compliance*, presente nos sistemas contábeis norte-americano e anglo-saxônico;
- (2) Nível moderado de *compliance*: aplicado nos métodos nórdico, latino emergente e contábil asiático emergente;
- (3) Elevado nível de *compliance*: verificado nos sistemas germânico, latino desenvolvido e contábil japonês.

Borrego et al. (2012) classificaram diversos países segundo diferentes estudos, considerando a relação entre normas contábeis e fiscais, entre aqueles que possuem alto nível de dependência da conexão entre as normas e outros, com baixo nível de dependência.

Estudos/Relatórios	Relação entre normas contábeis e fiscais	
	Alto nível de dependência	Baixo nível de dependência
Hoogendoorn (1996)	França, Alemanha, Bélgica, Finlândia, Suécia e Itália	Reino Unido, Irlanda, Dinamarca, República Tcheca, Noruega, Polônia e Holanda.
Blake et al. (1997)	Países da Europa Continental	Países Anglo-Saxões
Lamb et al. (1998)	França e Alemanha	Estados Unidos e Reino Unido
Aisbitt (2002)	Países da Europa Continental	Países Anglo-Saxões
Freedman (2008)	Alemanha e Suécia	Estados Unidos e Reino Unido

Quadro 1: Relação entre as normas contábeis e fiscais

Fonte: Adaptado de Borrego, Lopes e Ferreira (2012), traduzido pela autora.

No estudo de Cuzdriorean e Matis (2012), foram analisadas as relações contábeis fiscais nos países da União Europeia juntamente com a Romênia e elaborado um mapa da conexão entre contabilidade e fiscalidade no âmbito da União Europeia, conforme figura 2 .

Figura 2: A magnitude da relação entre contabilidade e fiscalidade

Fonte: Cuzdriorean e Matis (2012).

Pela análise da figura 2, nos extremos estão Alemanha e Estados Unidos. Apesar destes não fazerem parte da união europeia, foram apontados pelos autores em virtude da desconexão entre as contabilidades societária e fiscal, as quais, neste país, possuem sistemas diferentes.

Conforme Cuzdriorean e Matis (2012), a Alemanha é um exemplo importante de ligação entre contabilidade e fiscalidade, pois seu sistema de contabilidade é o europeu-continental, assim como na França, Itália e Espanha. A principal característica deste sistema é ainda o elo entre contabilidade e fiscalidade, apoiado pelo princípio da conformidade (Haller, 1992).

2. 4 O modelo de Lamb et al. (1998)

Lamb et al. (1998) analisaram a relação entre as contabilidades societária e tributária em quatro países europeus (França, Alemanha, Reino Unido e EUA) com mais detalhes do que os estudos anteriores existentes e de forma sistemática. Para cada país, através do modelo original criado por esses autores, foram analisados 15 tópicos contábeis considerados grandes temas contábeis, para avaliar o vínculo entre as contabilidades fiscal e financeira.

Posteriormente, com variações de I a V e “medindo” a conexão entre os dois tipos de contabilidade, sendo predominantemente fiscal ou principalmente contábil, ou ainda, sem qualquer relação entre eles, foram classificados, entre cinco diferentes casos, os seguintes itens: Caso I – Desconexão entre as regras contábil e fiscal; Caso II – Identidade entre as regras contábil e fiscal, ou seja, elas são as mesmas; Caso III – A regra contábil prevalece e é seguida também para fins fiscais; Caso IV – A regra fiscal lidera e é adotada também para fins contábeis; e Caso V – A regra fiscal domina, ou seja, existe uma regra contábil mas esta é substituída pela fiscal.

O resultado apontou que nos EUA e no Reino Unido, a grande maioria dos itens se enquadrava no Caso I, indicando desconexão entre contabilidades societária e fiscal, ou seja, as regras fiscais e contábeis são detalhadas, separadas e independentes. A França teve sua maioria nos Casos I e II, ou seja, desconexão entre as duas regras, como no caso anterior, e identidade entre as regras fiscais e contábeis, não demonstrando predominância de uma ou de outra. Por outro lado, o resultado da Alemanha demonstrou ser diferente dos demais países, tendo a grande maioria dos itens nos casos III e IV, ou seja, orientações contábil e fiscal, respectivamente, significando que, na ausência de alguma regra detalhada e suficiente (fiscal ou contábil), a outra era seguida. O quadro a seguir resume os resultados obtidos por Lamb et

al. (1998):

Itens contábeis	Reino Unido	Estados Unidos	França	Alemanha
Reavaliação de Imobilizado	I	II e (possivelmente IV)	II*	III, IV (e, algumas vezes, V)
<i>Leasing</i> Operacional e Financeiro	III+	Operações pequenas de pagamento de <i>leasing</i> : II Outros pagamentos de <i>leasing</i> : I	II*	IV
Depreciação:				
Normal:	I	I	IV	IV
Excesso:	n/a	n/a	V*	V
Contingência e Provisões	I (possibilidade, III)	I	II*	III+
Concessões e Subsídios	I	II	III	IV
Custo de pesquisa e desenvolvimento	I	II	III+	III+
Avaliação de Estoques:				
(a) premissa de fluxo	II	IV	II*	IV
(b) outros	III+	III+	II	IV
Contratos de Longo Prazo	III, na maioria dos casos	I	IV	III
Despesas com juros:				
(a) capitalização	I	I	IV*	III
(b) outros	II	I**	III	III
Transação com moeda estrangeira	I**	I**	I	III
<i>Goodwill</i>	I	I	I	V
Fundo de pensão	I	I	IV	IV
Política de mudanças e erros fundamentais	I	I	III, I	III
Escopo de grupo	I	I	I	I
Multas, doações e despesas com entretenimento	I	I	I	I

Quadro 2: Conexões contábil e fiscal de itens contábeis relevantes.
Fonte: Lamb et. al (1998), traduzido pela autora.

No modelo apresentado por Lamb et. al (1998), o enquadramento dos itens contábeis por país nos cinco casos é subjetivo, no sentido de requerer uma apreciação sobre, primeiramente, decidir como as regras contábeis e fiscais são normalmente aplicadas, e depois, definir qual, dentre os cinco casos, é melhor executado.

O modelo foi aplicado também, na Espanha, por Olivera e Puig (2005), que analisaram os 15 elementos contábeis sugeridos por Lamb et al. (1998) e acrescentaram ainda o ativo financeiro, totalizando 16. No que se refere aos casos, os autores acrescentaram o caso III+, utilizado para classificar tópicos nos quais a regra contábil é mais específica que a fiscal, porém aberto a escolhas que podem levar a um resultado fiscal mais favorável. As relações contábil e fiscal na Espanha foram examinadas durante três anos – 1989, 1994 e 2003 – e comparadas com os resultados de Lamb et al. (1998) da França, Alemanha, Reino Unido e Estados Unidos.

Olivera e Puig (2005) constataram que, na Espanha, a partir de 1990, não houve uma redução substancial da dominação fiscal sobre a contabilidade societária. E, sobre essa questão, ao comparar a Espanha com outros países, ela ficou classificada, em todos os anos observados, entre Alemanha/França e Reino Unido/Estados Unidos.

O modelo de Lamb et. al (1998) também foi aplicado na Noruega por Nobes e Schwencke (2006), que incluíram os tópicos de *impairment* e ativos financeiros. Eles observaram a Noruega ao longo de um período de 30 anos, até a adoção do IFRS, e demonstraram que esse país passou de dominância fiscal, denominada como posição continental, para uma desconexão mais extrema entre impostos e relatórios financeiros, conforme observado nos Estados Unidos e no Reino Unido.

Os três modelos supracitados focaram a comparação entre a norma contábil e a relatórios financeiros. E, no Brasil, esse tipo de método foi aplicado por Ignacio (2010), que efetuou algumas adaptações como exclusão dos itens de contratos de longo prazo, transações em moeda estrangeira, definição de grupo e multas, doações e despesas com entretenimento. Esse autor também abordou os seguintes itens que não haviam sido contemplados no modelo original: propriedade para investimentos, investimentos em coligadas, ajuste a valor presente e ativos não circulantes mantidos para venda.

O quadro de casos também foi adaptado, incluindo o caso IV+, com a seguinte explicação de Ignacio (2010): “Uma regra ou opção fiscal é seguida para fins fiscais e também para fins

contábeis. Isso é possível mesmo havendo regras contábeis suficientemente específicas (ou singulares), mas que contém opções ou permitem interpretações” (p. 76).

A justificativa do autor para a criação deste caso é de que o Fisco desempenha um papel importante também na contabilidade, uma vez que a norma fiscal muitas vezes é seguida na prática. Assim, o estudo de Ignacio (2010) possuía dois objetivos: “avaliar o grau de conexão entre as práticas contábeis e fiscais; e avaliar o grau de conexão entre as práticas contábeis e fiscais” (p.19). A fim de atingir este último, o autor analisou as demonstrações financeiras de uma empresa.

O autor percebeu a ocorrência de uma desvinculação entre as normas contábeis e fiscais no Brasil a partir de 2008 até 31/12/2009 (período delimitado no estudo), porém, apesar desse fato, o vínculo não foi extinto. No caso da análise prática, o autor constatou uma influência fiscal na prática contábil, porque um dos itens contábeis foi enquadrado no caso IV+.

2.5 As contabilidades societária e tributária no Brasil com a Lei 6.404/76

A legislação societária sofreu alterações ao longo da história para que melhor pudesse responder à demanda do mercado empresarial existente, atendendo às necessidades da sociedade e do mercado. Conforme Corrêa (1999), os fatos devem preceder a disciplinação jurídica na construção do instituto jurídico da sociedade anônima. Para o autor, as sociedades anônimas no Brasil surgiram com o instituto do Direito Público: “[...] (1) primeiro surgiram as sociedades anônimas por iniciativa do Poder Político, com disciplinação específica e particularizada para cada uma delas; e (2) a sociedade anônima permaneceu, por longo período, no campo do Direito Público (p. 234).

Apesar de a Lei das Sociedades Anônimas, a primeira, ter sido promulgada pelo Decreto Lei 2.627, de 26 de dezembro de 1940, de acordo com Iudícibus e Ricardino (2002), desde 1860 já existia uma regulamentação para as sociedades anônimas no Brasil, a Lei 1.083, de 22 de agosto de 1860. Esta já determinava a obrigatoriedade de as empresas publicarem balanços, demonstrações e documentos que fossem encaminhados ao Governo. Posteriormente, essa lei foi regulamentada pelo Decreto 2.679, de 3 de novembro de 1860, o qual orientou, ao longo dos oitenta anos seguintes, as publicações ocorridas em todo território nacional.

Geron (2008) complementa que o Decreto Lei 2.627/40 foi influenciado pelo sistema jurídico

européu e criado para atender as necessidades do mercado daquela época, composto basicamente por empresas familiares e fechadas. Conforme a autora, esse Decreto estabeleceu as regras para avaliação dos ativos e para apuração de resultados, além dos padrões para publicação do Balanço e da Demonstração de Lucros e Perdas, de modo que, desde aquela época, a legislação fiscal influenciava as práticas contábeis, com o objetivo de apuração do imposto de renda.

Aranha e Costa (2006) ressaltam que o Banco Central tinha papel importante como regulador das normas contábeis aplicáveis às Sociedades Anônimas, função posteriormente assumida pela CVM. Em 10 de maio de 1972, o Banco Central editou a Resolução 220, a qual tinha, como um dos objetivos, a uniformização das demonstrações contábeis das empresas operantes na bolsa de valores no Brasil. Essa resolução foi editada com base no trabalho realizado pelo IBRACON sob o título de “Normas Contábeis e de Elaboração de Balanços”.

Com o desenvolvimento do mercado, fez-se necessária uma adequação da legislação societária. Assim, após 36 anos da criação da primeira lei das sociedades anônimas, surgiu a Lei 6.404 de 15 de dezembro de 1976, resultado do projeto de Alfredo Lamy Filho e José Luiz Bulhões Pedreira, a pedido do então Ministro da Fazenda, Mário Henrique Simonsen (Geron, 2008).

De acordo com Iudícibus (2014, citado por Sayed et al., 2014), a respeito da lei das sociedades anônimas, Mário Henrique Simonsen desempenhou um papel fundamental no sucesso da alteração das legislações societária e contábil em curso. A lei das sociedades anônimas foi entregue a grandes especialistas, principalmente conhecedores do direito e da contabilidade norte-americana, segundo os quais a nova lei deveria constituir-se.

2.6 Harmonização contábil no mundo e no Brasil (Lei 11.638/07)

No mundo, a harmonização das normas contábeis fez progressos consideráveis em um período relativamente curto de tempo (Camfferman e Zeff, 2006). Em 1993, a Daimler-Benz AG objetivou listar suas ações na Bolsa de valores de Nova Iorque (NYSE) e, para isso, precisava conciliar suas demonstrações financeiras com o USGAAP (*US Generally Accepted Accounting Principle*). Sob o GAAP alemão, a empresa tinha reportado um lucro líquido de 615 milhões de marcos alemães (DM) para o ano de 1992, mas este valor transformou-se em um prejuízo de DM1 839 milhões, sob o EUA GAAP (Ball 2004).

Em 15 de novembro de 2007, a Comissão de Valores Mobiliários dos EUA (SEC) permitiu o funcionamento de empresas privadas estrangeiras que utilizavam *Internacional Financial Reporting Standards* (IFRS) na NYSE sem primeiro conciliar suas demonstrações financeiras ao EUA GAAP. A imprensa financeira entusiasticamente saudou este movimento: “O objetivo de uma única linguagem contábil em todo o mundo tem sido um sonho. Hoje ele está rapidamente se tornando uma realidade e o ritmo está acelerado (*Financial Times*, em 19 de novembro de 2007)”.

Na Europa, o Regulamento N.º 1.606/2002, da Comissão Europeia, impôs, a todas as empresas cotadas da União Europeia, a utilização das normas internacionais de contabilidade emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB) na elaboração das demonstrações financeiras com exercício a partir de 1º de janeiro de 2005. A partir desta data, todas as empresas de países membros da União Europeia deveriam preparar as suas demonstrações financeiras usando o *International Financial Reporting Standards* (IFRS).

No Brasil, o projeto lei 3.741 foi criado em 2000, com o objetivo de alterar a Lei 6.404 e introduzir as normas internacionais de contabilidade no Brasil. Contudo, este projeto foi aprovado somente em 2007, após o então Ministro da Fazenda Guido Mantega ter sido cobrado publicamente pelo FMI e Banco Mundial sobre a aderência do Brasil aos padrões de contabilidade internacionais. (Sayed et al., 2014).

Depois da pressão para o Brasil aderir às normas internacionais, a Lei 11.638/07 foi promulgada em 28 de dezembro de 2007, tendo validade já a partir de 2008. A partir de então, o caminho foi definitivamente aberto para a harmonização das normas contábeis no Brasil.

Apesar da obrigatoriedade de divulgar as demonstrações financeiras de acordo com as normas internacionais de contabilidade somente no consolidado, em muitos países as normas internacionais também influenciaram a contabilidade local (*Local Gaap*). No Brasil e em Portugal, por exemplo, foram criados órgãos para deliberar sobre ajustes na contabilidade local inspirados no IFRS. No Brasil, esse órgão é o CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis) e, em Portugal, é o CNC (Comissão de Normalização Contabilística). No Reino Unido, é possível optar, nas demonstrações financeiras individuais, pelo padrão IFRS ou o modelo Reino Unido GAAP.

De acordo com Braga e Almeida (2008), com a aplicação da Lei 11.638/07, foram introduzidas, na realidade jurídica e econômica brasileira, as mais recentes conquistas conceituais e normativas em matéria contábil de países mais desenvolvidos, além de serem

aperfeiçoados inúmeras institutos já contemplados na legislação anterior e serem consagradas as melhores práticas de governança corporativa.

Para Melo (2008), as mudanças na Lei das sociedades anônimas conduziram o Brasil a um novo patamar:

Essas mudanças vão impulsionar mudanças importantes nas práticas contábeis das empresas brasileiras. De fato, ao traçar o caminho de convergência entre as normas brasileiras e as melhores práticas internacionais, a nova Lei das Sociedades por Ações insere o Brasil no mercado global. É a garantia institucional de que o país concorda com as regras que a maior parte do mundo utiliza.

As consequências das mudanças ultrapassam os segmentos econômicos ligados à contabilidade. A nova Lei das Sociedades por Ações vai trazer mais transparência e comparabilidade e segurança à economia brasileira. O resultado deste *upgrade* contábil será o amadurecimento da economia de mercado no país. Outro ponto importante da nova legislação é o incentivo à expansão do conceito de governança corporativa. Dessa forma, a nova lei das SA vai contribuir para a melhoria do ambiente econômico, o que, por sua vez, funcionará como estímulo para o desenvolvimento (p. 3).

As normas e práticas contábeis brasileiras são consideradas conservadoras, derivadas principalmente do regime fiscal instituído. Segundo Hendriksen e Van Breda (1999), o Brasil tende a possuir uma abordagem fiscal, como muitos países de origem ibérica e germânica, devido à exagerada influência do Fisco na utilização de critérios contábeis, tais quais, por exemplo, as taxas de depreciação.

2.7 Regime tributário de transição (RTT): início e fim

As contabilidades societária e tributária no Brasil possuem entre si estreita relação, pois o lucro apurado pela contabilidade societária é o ponto de partida para a apuração do lucro tributável dos tributos sobre a renda (IRPJ e CSLL). Em virtude dessa forte conexão, até 2007 existia grande discussão sobre a influência dos critérios fiscais na base tributária. Sobre essa questão, Iudícibus et al. (2010) descrevem que:

A Contabilidade sempre foi muito influenciada pelos limites e critérios fiscais, particularmente os da legislação de Imposto de Renda. Esse fato, ao mesmo tempo que trouxe à Contabilidade algumas contribuições importantes e de bons efeitos, limitou a evolução dos Princípios Fundamentais de Contabilidade ou, ao menos, dificultou a adoção prática de princípios contábeis adequados, já que a Contabilidade era feita pela maioria das empresas com base nos preceitos e formas da legislação fiscal, a qual nem sempre se baseava em critérios contábeis corretos.

[...]

Esse problema, que persistiu por muitos anos até o final de 2007, teve uma tentativa de solução por meio da Lei das S.A. Essa solução foi preconizada pelo art. 177, já

em 1976, que determina que a escrituração deve ser feita seguindo-se os preceitos da Lei das S.A. e os “princípios de contabilidade geralmente aceitos”. Para atender à legislação tributária, ou outras exigências feitas à empresa que determinem critérios contábeis diferentes dos da Lei das Sociedades por Ações ou dos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devem ser adotados registros auxiliares à parte (p. 1).

O grande marco, ocorrido em 2007 e responsável pela alteração nessa relação entre contabilidades societária e tributária, foi o chamado Regime Tributário de Transição (RTT), instituído pela MP 449/08 e posteriormente convertido na Lei 11.941/08. Esse regime teve o objetivo de neutralizar fiscalmente os ajustes contábeis introduzidos pela Lei 11.638/07. Assim, as regras tributárias aplicadas deveriam ser as mesmas após a vigência desta lei, contribuindo, segundo Iudícibus et al. (2010), para a convergência internacional de contabilidade nos balanços individuais:

Felizmente, e aqui cabe o nosso franco e enorme elogio à Receita Federal do Brasil, que auxiliou de forma marcante na transposição desses problemas. A criação do Regime Tributário de Transição – RTT foi uma inestimável contribuição no sentido de que se pudesse caminhar rumo à convergência internacional de contabilidade nos balanços individuais sem que os aspectos tributários sejam descumpridos (p. 1).

A aplicação do RTT pelas empresas foi facultativa para os anos-bases de 2008 e 2009, cumulativos, ou seja, a aplicação em 2008, manifesta pelo contribuinte na Declaração do Imposto da Pessoa Jurídica (DIPJ), tornaria obrigatória a adoção em 2009. A partir de 2010, a opção por esse regime, que neutralizava fiscalmente os efeitos da nova lei, tornou-se obrigatório.

Essas alterações nas legislações societária e fiscal desencadearam intensos debates no Brasil, principalmente com a criação do RTT, em virtude da incerteza de como os ajustes da contabilidade internacional seriam “recebidos” pela contabilidade tributária. Nesse sentido, Mosquera e Lopes (2010) ressaltaram que:

Essa neutralidade, no entanto, não significa que a legislação tributária e as autoridades fiscais não podem se valer de conceitos trazidos pela contabilidade internacional. Isso, no entanto, deve ser feito de forma explícita pelos meios legais competentes respeitando o princípio da legalidade e da tipicidade – tão importantes na seara tributária. Não está no escopo deste artigo, mas é uma discussão importante, saber se a legislação tributária deveria ou não se valer dos conceitos da nova contabilidade. Esse é, com certeza, um tema para futuras incursões (p. 80).

Essa ansiedade também foi apontada por Fonseca (2010):

Diante do que se expôs, surge que a necessidade de adaptação do Direito Tributário às mudanças trazidas pela Lei nº 11.638/07 decorre, especialmente, de dois fatores. Em uma análise imediata, decorre do fato de o Direito Tributário se apropriar de conceitos contábeis para a determinação da quantificação da hipótese material de incidência, e, em uma análise mediata e também mais complexa, decorre da necessidade de adaptação à nova realidade econômica.

[...]Por fim, é importante salientar, também, que quaisquer mudanças na legislação tributária deverão estar em absoluta consonância com os princípios de Direito Tributário, sempre em observância aos princípios constitucionalmente previstos (p. 28 e 29).

Primeiramente, em 12 de novembro de 2013, a Medida Provisória 627 (MP 627) foi publicada para colocar um fim ao Regime Tributário de Transição (RTT), que garantiu a neutralidade tributária durante o período de adaptação das empresas brasileiras ao padrão contábil internacional, conforme mencionado anteriormente. Apesar disso, a extinção do RTT passaria a vigorar obrigatoriamente a partir de 2015, embora as empresas pudessem optar por usar o novo critério de apuração do imposto a partir de janeiro de 2014.

A MP 627 trouxe novas regras tributárias que alteram a base de cálculo do Imposto de Renda (IRPJ) e da Contribuição Social sobre Lucro Líquido (CSLL), tendo como ponto de partida o lucro societário apurado, conforme as regras contábeis em vigor desde 2008, com a introdução da Lei 11.628/07. No dia 14 de maio de 2014, a MP 627 foi convertida na Lei 12.973/14, mantendo a revogação do RTT e as alterações na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, além de instituir outras providências.

2.8 Adequação tributária às normas contábeis internacionais - Lei 12.973/14

De forma geral, apesar de as disposições da Lei 12.973/14 entrarem em vigor em 2015, ela permite que o contribuinte faça a adoção antecipada em 2014, sendo esta opção irretratável.

Embora a lei trate basicamente de aspectos fiscais, ela também traz a necessidade de se efetuar o controle na contabilidade de boa parte dos ajustes introduzidos em 2007 pela Lei 11.638/07 e, em seguida, tratados fiscalmente pela Lei 12.973/14. São estes os ajustes: valor justo, ajuste a valor presente, amortização de intangível, encargos financeiros associados a aquisição de bens, arrendamento mercantil, despesa com emissão de ações, subvenção para investimentos, teste de recuperabilidade, pagamento baseado em ações, ágio, contratos de longo prazo, dentre outros. Conforme descrito no capítulo seguinte, a maioria desses itens é analisada detalhadamente e comparada com o tratamento dado nos períodos anteriores, quando aplicáveis.

3 METODOLOGIA

Na presente pesquisa, é utilizada a metodologia de pesquisa bibliográfica e documental. Emprega-se a análise documental para avaliar as normas contábeis e tributárias ao longo dos períodos propostos, assim, são examinados Decretos, Decretos-leis, Instruções Normativas, Leis, Deliberações, Normas e Pronunciamentos emitidos por órgãos como CVM, CFC, BACEN, IBRACON e CPC.

Ademais, é aplicado o modelo de Lamb et al. (1998), adaptado para realizar as análises e obter os resultados de maneira mais sistemática.

3.1 Adaptação do modelo de Lamb et al. (1998)

Para determinar o vínculo entre as contabilidades societária e fiscal, utiliza-se o modelo proposto por Lamb et al. (1998), ajustado por Nobes e Schwencke (2006) e adaptado por Ignacio (2010) até 31/12/2009 e, contudo, modificado para o cenário contemporâneo brasileiro.

Esse modelo foi escolhido, pois, apesar de haver estudos que analisam a conexão entre as contabilidades societária e tributária, o único que avalia sistematicamente essa relação é o realizado por Lamb et al. (1998).

Entretanto, os tópicos selecionados por Lamb et al. (1998) atenderam ao estudo realizado, naquele momento, para os países que fizeram parte dele. Apesar de o modelo de Ignacio (2010) ser o mais atual (abrange as normas até 31/12/2009), algumas alterações foram realizadas nesse trabalho, a fim de adaptar os itens ao cenário brasileiro mais recente.

Assim, foram agregados ao modelo de Ignacio (2010) os itens (a) Contratos de longo prazo e (b) Ajuste a valor justo. No tópico de ativos financeiros, efetuou-se a segregação entre (i) instituições reguladas pelo Banco Central e (ii) instituições não reguladas pelo Banco Central. Essa separação é importante, pois as normas são divergentes nesse tópico para os dois grupos.

Por outro lado, no presente estudo não foram considerados itens de depreciação acelerada, em função de não ter ocorrido nenhuma alteração significativa recente e ainda haver a mensuração posterior dos estoques, por não se constatar impacto diferente do que já foi analisado no presente estudo.

Além disso, a nomenclatura dos itens atendidos no estudo de Ignacio (2010) também foi modificada nessa pesquisa, de acordo com o quadro 3 que apresenta os tópicos contábeis então explorados.

1 Reavaliação de ativo fixo
2 Depreciação do ativo imobilizado
3 Arrendamento mercantil
4 Subvenções e subsídios
5 Estoque
6 Contratos de longo prazo (contratos de construção)
7 Despesa de juros e custo de empréstimo
8 Ativo financeiro (a) instituições reguladas pelo Banco Central (b) instituições não reguladas pelo Banco Central
9 <i>Goodwill</i>
10 Contingência e provisões
11 Benefícios a empregados
12 Ajustes por mudanças e erros fundamentais
13 Investimentos em coligadas e controladas
14 Ajuste a valor justo
15 Ajuste a valor presente
16 <i>Impairment</i>
17 Amortização do ativo intangível
18 Ganho/perda de propriedade para investimento

Quadro 3: Itens contábeis analisados no presente estudo

Fonte: Elaborado pela autora.

O modelo original de Lamb et. al (1998) sugere cinco tipos de conexões, os quais foram adaptados por Nobes e Schwencke (2006) , conforme detalhado no quadro a seguir.

Caso I – Desconexão: Diferentes regras fiscais e contábeis (ou diferentes opções) são seguidas por seus diferentes propósitos.¹

Caso II – Identidade: Há identidade entre o imposto sobre a renda e as regras contábeis.

Caso III – Iniciativas contábeis: Uma regra contábil ou opção é seguida para fins contábeis e também para fins fiscais. Isto é possível por causa da ausência de uma regra fiscal suficientemente específica (ou singular).

Caso III[†] – Iniciativas contábeis (mas com efeito reverso): As regras contábeis possuem opções ou permitem interpretações, algumas das quais levam uma redução ou postergação do lucro. Essa é a motivação para escolher tal opção, utilizada para fins fiscais, na ausência de uma regra fiscal específica ou singular.

Caso IV – Iniciativas tributárias: Ausência de regra contábil suficientemente específica, restando a opção para efeitos fiscais e também para fins contábeis.

Caso V – Dominação fiscal: A regra fiscal ou opção é seguida para fins contábeis, em vez de uma regra contábil conflitante.

¹ Essa desconexão será reconhecida quando existirem detalhadas, distintas e independentes regras operacionais para emissão de relatórios fiscais e financeiros. Mesmo que os resultados das conexões forem essencialmente os mesmos, o tópico particular ainda poderá ser caracterizado como Caso I; a independência e a integridade dos conjuntos de regras fiscais e contábeis constituem-se 'não-conectadas', em um sentido operacional.

Quadro 4: Casos de conexão entre contabilidades societária e fiscal
Fonte: Adaptado de Nobes e Schwencke (2006).

O Caso I sugere ausência de influência fiscal nas demonstrações contábeis. O Caso II trata de regras fiscais e contábeis iguais, indicando espaço limitado para que considerações fiscais afetem as escolhas contábeis por parte dos gestores. No caso III, as regras contábeis são mais detalhadas do que as regras fiscais, e a prática fiscal segue a contábil. Inicialmente, isso sugere a influência da contabilidade nos impostos.

O caso III[†] refere-se às regras contábeis existentes com opções ou abertas a interpretações, que podem levar à redução ou postergação do lucro. Essa alternativa também é utilizada para fins fiscais, na ausência de uma regra fiscal específica ou singular. O Caso IV é um exemplo de influência fiscal na contabilidade e, nesse caso, não há regra contábil específica; dessa forma, a regra fiscal é seguida por conveniência a fim de reduzir obrigações fiscais. No caso V, a regra contábil é substituída.

O caso IV+, adotado no estudo de Ignacio (2010), não foi empregado na presente pesquisa devido ao seu foco ser normativo e o caso em questão referir-se à prática.

4 APLICAÇÃO DO MODELO PROPOSTO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 Aplicação do modelo de Lamb et al. (1998)

Assim como o estudo de Lamb et al. (1998), a aplicação do modelo possui um grau de subjetividade, no sentido de se exigir um julgamento principalmente para enquadrar os itens contábeis em um dos cinco casos. Primeiramente, após a determinação dos itens contábeis a serem analisados, foi feita uma extensiva pesquisa em fontes primárias e secundárias das regras contábeis e fiscais existentes para cada item. Posteriormente, as regras fiscais e contábeis foram comparadas e realizada a apreciação, com base nas seguintes premissas, para os casos seguintes:

- 1) Havendo uma regra contábil e uma regra fiscal específica e divergente, são enquadrados como caso I (desconexão);
- 2) Quando as regras são as mesmas, por mais que descritas em normativos separados (um fiscal e outro contábil), são classificados como caso II (identidade);
- 3) Aqueles que possuem somente a regra contábil são enquadrados como caso III (iniciativas contábeis);
- 4) Se as regras contábeis possuem opções ou permitem interpretações, motivando a escolha da mais vantajosa, sendo também utilizadas para fins fiscais, na ausência de uma regra fiscal específica ou singular, são considerados como caso III [†] (iniciativas contábeis com efeito reverso);
- 5) Já aqueles que possuem somente a regra fiscal específica e ausência de regra contábil, enquadram-se como caso IV (iniciativas tributárias);
- 6) Ao haver uma regra contábil, porém substituída por uma regra fiscal, considera-se como caso V.

A pesquisa engloba as normas contábeis e fiscais em três momentos: (i) 2007, período anterior à vigência da Lei 11.630/07; (ii) de 2008 a 2013, após a vigência da Lei 11.638/07, período em foi criado e aplicado o RTT e (iii) 2014, com a revogação do RTT e a vigência da Lei 12.973/14.

Os tópicos contábeis definidos têm as regras contábeis e fiscais confrontadas item a item, a fim de se identificar a conexão entre as normas tributárias e contábeis, permitindo avaliar se houve alteração significativa nestes três períodos, determinar se o Brasil alcançou a

harmonização contábil e fiscal com a abolição do RTT e, por fim, averiguar se ainda existem desconexões que levariam o Brasil a ser classificado mais próximo de países com baixa harmonização contábil e fiscal.

O modelo permite identificar não somente conexão e desconexão das regras, mas também a influência de uma norma sobre a outra, na ausência de regra específica. Dessa forma, ao final, os casos III e IV são subtraídos do caso I e, assim, todos os casos em que as normas aproximam-se, por serem iguais ou por terem influência, são comparados ao resultado de tópicos de casos que não apresentam qualquer conexão entre contabilidade e tributação. Em seguida, os itens são examinados particularmente.

1. Reavaliação de ativo fixo

Em 2007, a reavaliação de ativos, definida como a diferença entre o valor líquido contábil do bem e o valor de mercado, com base em laudo técnico elaborado por três peritos ou entidade especializada (CFC 1.004/04), era regulamentada pela Lei 6.404/76 através de seu art. 182, § 3º, e sua adoção era facultativa.

De acordo com a Deliberação 183/95 da CVM, a reavaliação consiste no valor de mercado como base para avaliar o ativo e, nesse sentido, o custo original ou custo histórico é abandonado. Com isso, os valores do ativo são mais próximos aos seus valores de reposição.

Por outro lado, a possibilidade de se realizar a reavaliação de ativos gerava questionamentos. Segundo Iudicibus et al. (2003), algumas empresas fizeram o uso indevido da reavaliação, usando-a como artifício para reduzir a distribuição de dividendos, ou para elevar o patrimônio líquido da Companhia quando este estava baixo. Desse modo, a reavaliação era utilizada somente quando vantajosa para a empresa. Assim, os autores constatarem a dificuldade de comparabilidade dos balanços, pois a reavaliação de ativos, até então, era um procedimento alternativo realizado por algumas empresas. Para Rodrigues e Dantas (2008):

Muitas empresas utilizavam a prática da reavaliação espontânea de ativos, não para expressar a realidade informativa do seu balanço, mas para atender a interesses diversos tais como melhorar índices econômicos e financeiros, de maneira facciosa ou virtual, por meio da obtenção de laudos técnicos, muitas vezes duvidosos. Com isso, a empresa poderia obter, por exemplo, índices exigidos pelas instituições financeiras na concessão de empréstimos e financiamentos, bem como se adequarem a exigências em licitações ou mesmo para valorizarem o seu patrimônio nos processos de cisão, fusão, incorporação etc (p. 02).

De acordo com a legislação tributária vigente, a compensação do aumento de valor de bens do ativo permanente, em virtude de nova avaliação baseada em laudo técnico, não deveria ser computada no lucro real enquanto mantida em conta de reserva de reavaliação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 35, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso VI).

Dessa maneira, o fisco não tributava a reavaliação, mas também não aceitava sua transformação em despesa (Iudícibus et al., 2003), porque a legislação tributária não aceitava a dedução da depreciação sobre o valor reavaliado na base do imposto (art. 435 Decreto 3.000/99).

Assim, a relação entre as contabilidades societária e fiscal, antes da adoção das normas internacionais, podia ser considerada como um exemplo de caso I, pois existia uma regra contábil que permitia a transformação da reavaliação em despesa; contudo, a regra fiscal possuía uma outra norma, segundo a qual tal despesa não era aceita.

Com a introdução das normas internacionais de contabilidade, o CPC 27 prevê que o item do ativo imobilizado seja apresentado pelo seu valor reavaliado, se permitido por lei. Com a vigência da Lei 11.638/07, eliminou-se a possibilidade de constituição de Reserva de Reavaliação de Ativos a partir de 01/01/2008, indicando que a reavaliação prevista no CPC 27 não pode ser aplicada, por ausência de autorização legal.

Fiscalmente, esse período esteve sob o regime da neutralidade tributária, significando que a legislação tributária não sofreu alteração, e manteve, em seu artigo 434 do Decreto 3000/99, a previsão de reavaliação do ativo imobilizado. Apesar disso, na prática, para que a empresa pudesse proceder à reavaliação, era necessário que a contrapartida desse aumento ficasse registrada na conta de reserva de reavaliação, a qual foi abolida. Conforme mencionado anteriormente, existiam duas regras específicas e distintas nesse período; a relação contábil e fiscal estava diante de um caso I, segundo o qual a regra contábil e a fiscal eram desconexas.

A partir de 2014, com o fim do regime tributário de transição, o artigo 60 da Lei 12.973/14 estabeleceu as disposições contidas na legislação tributária sobre reservas de reavaliação, que deveriam ser aplicadas até a sua completa realização do saldo existente na conta em 31/12/2013 ou 31/12/2014, dependendo do momento em que a empresa optasse pela aplicação do dispositivo. Assim, não há uma nova regra fiscal para tratar da reavaliação de ativos, pois esta passou a ser impedida por lei.

Assim, em virtude da proibição legal da reserva de reavaliação, não é possível enquadrar esse item em um dos casos.

2. Depreciação do ativo imobilizado

A depreciação para fins contábeis deve ser calculada independentemente da regra fiscal. Conceituada pelo art. 183, § 2 da Lei 6.404/76, a diminuição do valor dos elementos do ativo imobilizado pode ser definida como: (i) depreciação, a qual se constitui na diminuição em virtude da perda do valor dos direitos que têm por objeto bens físicos sujeitos a desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza, ou obsolescência; (ii) amortização, a diminuição do valor do ativo em virtude da perda do valor do capital aplicado na aquisição de direitos da propriedade industrial ou comercial e de quaisquer outros com existência ou exercício de duração limitada, ou de direitos cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado; ou (iii) exaustão, quando corresponde à perda do valor, decorrente da sua exploração, de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração.

O CPC 27, ao se referir a ativo imobilizado, define depreciação como a alocação sistemática do valor depreciável de um ativo ao longo da sua vida útil. Assim, a vida útil de um ativo é definida em termos da sua utilidade esperada para a entidade fundamentada em julgamento, baseado na experiência da entidade com ativos semelhantes.

A legislação fiscal especifica claramente o método de depreciação permitido e o máximo para sua dedutibilidade. Quanto a isso, a regra fiscal não sofreu alterações com a Lei 11.638/07 e tampouco com a Lei 12.973/14. No que se refere ao método, este se assemelha ao contábil, ou seja, computação do custo ou encargo da importância correspondente à diminuição do valor dos bens do ativo resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza e obsolescência normal (art. 305 do DL 3000/99). Ademais, a própria legislação fiscal define por tipo de bem a quota de depreciação permitida para dedutibilidade (art. 310, DL 3000/99).

Vale ressaltar que a legislação fiscal também assegura o direito do contribuinte de computar uma quota de depreciação diferente da fixada para adequar às condições de depreciação de seus bens. Contudo, é necessário que se prove tal condição diferenciada quando for adotada taxa superior à usualmente admitida, mediante laudo do Instituto Nacional de Tecnologia ou de outra entidade oficial de pesquisa científica ou tecnológica (art. 310, §§ 1º e 2º, DL 3000/99).

Neste sentido, é possível determinar que, conceitualmente, a regra fiscal possui uma

legislação específica, e a contabilidade, outra e, dessa forma, corresponderia ao caso I em todos os períodos.

3. Arrendamento Mercantil

Os critérios contábeis das operações de arrendamento mercantil estavam dispostos nos artigos 11 a 15 da Lei 6.099/74, a qual, por sua vez, estabeleceu o tratamento tributário das operações de arrendamento mercantil e também outorgou poderes ao Conselho Monetário Nacional e ao Banco Central do Brasil para regulamentar, normatizar e fiscalizar o setor. Até então, o *leasing* era tratado como locação simples (Geron, 2008).

De acordo com os artigos 11 e 12 da lei supracitada, são considerados custos ou despesas operacionais da pessoa jurídica arrendatária as contraprestações pagas ou creditadas por força do contrato de arrendamento mercantil. E ainda admitidas como custos das arrendadoras as cotas de depreciação do preço de aquisição de bem arrendado, calculadas de acordo com a vida útil do bem.

O valor das contraprestações pagas no contrato de arrendamento mercantil pela arrendatária eram dedutíveis para fins de IRPJ e CSLL, assim como a despesa de depreciação do ativo arrendado, integrado ao patrimônio somente da arrendadora.

Conforme mencionado anteriormente, os critérios contábeis das operações de arrendamento mercantil foram introduzidos com base na regra que dispunha sobre o tratamento tributário dessas operações, ou seja, a regra tributária foi apreciada para fins contábeis, correspondendo ao caso IV.

Em 2007, a Lei 11.638/07 introduziu um novo inciso referente ao art. 179 da Lei 6.404/76, classificando as contas do ativo imobilizado como: “os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens” (inciso IV).

Desse modo, a informação contábil traz para a classificação deste ativo características qualitativas, fundamentais para informação contábil-financeira no âmbito do IFRS, ou seja, prevalece a essência econômica das transações sobre a respectiva forma jurídica (Pimentel et al., 2014).

O Pronunciamento técnico CPC 06, que tem por objetivo estabelecer políticas contábeis e divulgações apropriadas aplicadas a arrendamentos mercantis, faz referência a dois tipos de

arrendamento mercantil: financeiro ou operacional. A classificação é baseada na extensão dos riscos e benefícios, que permanecem no arrendador ou no arrendatário, inerentes à propriedade do ativo arrendado. No caso de transferência substancial destes, há um arrendamento mercantil financeiro, e no caso de não transferência substancial, ocorre um arrendamento mercantil operacional.

O Pronunciamento técnico CPC 06 estipula que um contrato de arredamento mercantil consiste em 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 um período de tempo acordado.

A regra fiscal, durante o período de neutralidade tributária, permanece como a regra vigente antes da alteração da regra contábil, devendo ser revertidos os ajustes realizados baseados na nova regra contábil para apuração do lucro real. Nesse sentido, há um descasamento entre a regra fiscal e contábil, característica do caso I (desconexão).

Dado que o CPC 06 trouxe novos critérios para as operações de arrendamento mercantil, criaram-se divergências estruturais ante a sistemática prevista na legislação tributária vigente na época, justificando as alterações presentes na Lei 12.973/14 (Pimentel et al., 2014).

Os tratamentos tributários previstos pela Lei 12.973/14 para as operações abrangidas pela Lei 6.099/74 foram diversos. Dentre eles, o art. 46 permitiu às pessoas jurídicas arrendadoras o reconhecimento, para fins de apuração do lucro real, do resultado relativo à operação de arrendamento mercantil proporcionalmente ao valor de cada contraprestação durante o período de vigência do contrato.

Para as pessoas jurídicas arrendatárias, é possível a dedução das contraprestações pagas ou creditadas, referentes a bens móveis ou imóveis intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços.

Já no caso das despesas financeiras incorridas pela arrendatária em contratos de arrendamento mercantil, estas devem ser tratadas como indedutíveis. Também é vedada a dedução das despesas de depreciação, amortização e exaustão, geradas por um bem que seja objeto de arrendamento mercantil pela arrendatária, na hipótese de que esta reconheça contabilmente o encargo.

Dessa maneira, parece que a regra fiscal buscou uma neutralidade, a fim de as operações de arrendamento mercantil terem o mesmo tratamento tributário das operações de arrendamento mercantil operacional, pois sua contabilização não foi afetada pelas IFRS (Pimentel et al.,

2014).

A tentativa de afastar os ajustes proporcionados pelas IFRS da regra fiscal faz com que haja um distanciamento entre a relação contábil/fiscal, tratando-se, desse modo, de um caso de desconexão (caso I).

4. Subvenções e subsídios

Uma parte das pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real optava por destinar uma quantia de seu imposto de renda para fundos de investimento do governo criados para implantação ou expansão de empreendimentos econômicos no país e essas doações, de acordo com o art. 182, §1º da Lei 6.404/76, assim como o comunicado técnico 03/03 do IBRACON, deveriam classificar referidos valores como reserva de capital.

Do ponto de vista fiscal, o art. 443, do DL 3.000/99, determinou que as subvenções para investimentos e doações não devem ser computadas na determinação do lucro real, desde que:

- I - registradas como reserva de capital que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto no art. 545 e seus parágrafos; ou
- II - feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas (art. 443).

Nesse sentido, as regras contábeis e fiscais são as mesmas, no momento em que, contabilmente, os valores devam ser reconhecidos como reserva de capital e, fiscalmente, não ajustados na base de cálculo dos impostos, ao seguir esta contabilização. Essa situação refere-se, assim, ao caso II.

A Lei 11.638/07 revogou o item d do §1º da Lei 6.404/76. Além disso, criou a Reserva de Incentivos Fiscais, conforme abaixo:

Art. 195-A. A assembleia geral poderá, por proposta dos órgãos de administração, destinar para a reserva de incentivos fiscais a parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, que poderá ser excluída da base de cálculo do dividendo obrigatório (inciso I do caput do art. 202 desta Lei).

Apesar da alteração contábil, no período do RTT, de acordo com o art. 18 da Lei 11.941/09, os montantes referentes a subvenções de investimentos, ainda que reconhecidos no resultado,

não seriam tributados pelo IRPJ e CSLL, desde que fossem efetiva e especificamente aplicados pelo beneficiário nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado. Nesse período, houve uma desconexão entre a regra fiscal e contábil, correspondendo, assim, ao caso I.

A lei 12.973/14 revogou o artigo 18 da lei 11.941/09 e trouxe a seguinte previsão:

As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para:

- I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou
- II - aumento do capital social [...] (art. 30).

Assim, a Lei 12.973/14 proporciona um tratamento similar ao anterior à alteração da Lei 11.638/07, sendo, então, o caso II (identidade).

5. Estoque

Conforme artigo 183, inciso II da Lei 6.404/76, a mensuração inicial dos estoques é feita pelo custo de aquisição ou produção e consiste na avaliação dos mesmos, relativos aos direitos que tiverem por objeto mercadorias e produtos do comércio da companhia, assim como matérias-primas, produtos em fabricação e bens em almoxarifado.

A legislação fiscal traz os critérios para avaliação de estoques nos artigos 292 a 298 do Decreto-Lei 3.000/99. Dentre estes, podem-se ressaltar os seguintes:

[...] As mercadorias, as matérias-primas e os bens em almoxarifado serão avaliados pelo custo de aquisição (Lei nº 154, de 1947, art. 2º, §§ 3º e 4º, e Lei nº 6.404, de 1976, art. 183, inciso II).

Os produtos em fabricação e acabados serão avaliados pelo custo de produção (Lei nº 154, de 1947, art. 2º, § 4º, e Lei nº 6.404, de 1976, art. 183, inciso II) (art. 293 e 294).

Dessa forma, a regra fiscal para avaliação de estoque é extraída da regra contábil, podendo-se notar inclusive referência à Lei 6.404/76 nos artigos da legislação fiscal. Nesse sentido, pode-se observar que se trata de um caso II (identidade).

As alterações introduzidas pela Lei 11.638/07 não modificaram o inciso II do artigo 183 da Lei 6.404/76, tampouco houve uma nova regulamentação fiscal com a Lei 12.973/14. Assim,

esse item permanece no caso II.

6. Contratos de longo prazo (contratos de construção)

Os contratos de construção normalmente possuem as datas de início e término em períodos contábeis diferentes e, assim, o tratamento contábil das receitas e despesas associadas a esses contratos é específico para esses casos.

Contabilmente, aplicava-se, até 2007, o Pronunciamento do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – IBRACON – nº 17 de 31/12/2001 (revogado em 2011) nos casos de contratos de construção. Este órgão prescrevia o tratamento contábil das receitas e custos relativos a contratos de construção e determinava que, se o resultado final de um contrato de construção pudesse ser estimado de maneira confiável, a receita contratual e os custos contratuais deveriam ser reconhecidos como receita e despesa, respectivamente, levando em conta o estágio da execução do contrato na data do balanço.

Para que o reconhecimento da receita e da despesa fosse efetuado com base no estágio de execução do contrato, muitas vezes era considerado o método de execução percentual. De acordo com esse método, a receita contratual é confrontada com os custos contratuais incorridos para atingir o estágio de execução, resultando na apuração da receita, despesa e lucro atribuídos à proporção do trabalho executado.

Para fins fiscais, o artigo 10 do Decreto Lei 1.598/77 determina que, na apuração do resultado de contratos com prazo de execução superior a um ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços a serem produzidos, são computados na base do imposto os custos de construção ou de produção dos bens ou serviços incorridos durante o período. Assim, dispõe-se de parte do preço total da empreitada, ou dos bens ou serviços a serem fornecidos, determinados mediante aplicação, sobre esse preço total da porcentagem do contrato ou da produção executada no período.

O Decreto-lei determina que esta porcentagem do contrato ou da produção executada durante o período pode ser determinada com base: (i) na relação entre os custos incorridos no período e o custo total estimado da execução da empreitada ou da produção; ou (ii) em laudo técnico de profissional habilitado, segundo a natureza da empreitada ou dos bens ou serviços, certificando a porcentagem efetuada em função do progresso físico da empreitada ou produção.

Assim, havia uma regra fiscal e outra regra contábil até 2007, sendo que a regra fiscal era detalhada, pois apresentava formas de mensuração do estágio de execução da obra. Dessa forma, as regras existiam, mas eram distintas, ou seja, situação pertencente ao caso I.

De acordo com o pronunciamento contábil CPC 17, nos casos em que a conclusão do contrato de construção puder ser confiavelmente estimada, as receitas e despesas associadas a esse contrato devem ser reconhecidas tomando como base a proporção do trabalho executado até a data do balanço, reconhecendo o lucro proporcionalmente à execução do trabalho. Porém, se houver expectativa de prejuízo, este deve ser reconhecido em sua totalidade estimada imediatamente no resultado, antes mesmo da execução completa do trabalho.

O pronunciamento em questão ainda estipula que o reconhecimento da receita e da despesa deve ser feito pelo método da porcentagem completa, calculada através de: (i) proporção dos custos contratuais incorridos em cada etapa e dos custos totais orçados; (ii) execução de proporção física do trabalho contratado; ou (iii) medição do trabalho executado. Apesar de não mencionar exigência de laudo no último item, a essência é a mesma do art. 10 do Decreto 1.598/77.

Entre 2008 e 2010, no período tributário de transição, qualquer critério de contabilização adotado diferente do previsto no Decreto 1.598, deveria ser ajustado fiscalmente. Contudo, como o critério de reconhecimento da receita e despesa na regra contábil passou a ser detalhado, em conformidade com o que a regra fiscal previa anteriormente, pode-se reconhecer que esse se trata de um caso de identidade, ou seja, caso II.

A partir de 2014, a Lei 12.973/14 indica em seu art. 29 o tratamento fiscal para os contratos de longo prazo e descreve que, na hipótese de a pessoa jurídica utilizar critério para determinação da porcentagem do contrato ou da produção executada, distinto dos previstos no art. 10 do Decreto-Lei 1.598, de 26 de dezembro de 1977, implicando resultado do período diferente daquele que seria apurado com base nesses critérios, a diferença verificada deve ser adicionada ou excluída, conforme o caso, por ocasião da apuração do lucro real.

Dessa maneira, a regra fiscal, assim como a contábil, pressupõe o reconhecimento da despesa pela proporção dos custos incorridos e pela execução física do trabalho, sendo considerado um caso II.

7. Despesa de juros e custos de empréstimos

A regulamentação da Deliberação CVM 193/96 permitia que fossem mantidos, em contas destacadas no ativo, os juros incorridos e demais encargos financeiros, referentes a financiamentos obtidos de terceiros, para construção de bens integrantes do ativo imobilizado ou para produção de estoques de longa maturação. Tais bens deveriam ser classificados no mesmo grupo do ativo que lhes deu origem. A partir de então, eles seriam reconhecidos no resultado com base em sua depreciação, amortização, exaustão ou baixa dos ativos financiados. Os juros e encargos em questão só poderiam ser ativados até o momento em que o ativo em construção ou produção estivesse substancialmente completo e colocado em condições de uso ou venda.

Nesse período, a legislação fiscal era omissa quanto à possibilidade de se registrarem os juros de empréstimos e outros encargos associados ao empréstimo contraído como despesa operacional do período ou como custo de aquisição. Assim, na inexistência da regra tributária e na presença somente da regra contábil, a qual possibilitaria a escolha da opção mais vantajosa, tratava-se de um caso III+.

A Deliberação CVM 193/96 foi revogada pela Deliberação 577 em 05 de junho de 2009, passando a vigorar o disposto no CPC 20, aplicado aos custos de empréstimos diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um ativo qualificável.

Segundo esse pronunciamento, devem ser capitalizados os custos de empréstimos diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de ativo qualificável como parte do custo do ativo. Os outros custos de empréstimos devem ser reconhecidos como despesa no período em que são incorridos. Do ponto de vista fiscal, nada foi alterado neste período, ou seja, nenhuma regulamentação fiscal específica entrou em vigor e essa situação permaneceria como caso III+.

A Lei 12.973/14 estipula previsão legal para o ramo tributário, com a inclusão dos parágrafos 1, 2 e 3 no Decreto-Lei 1.598/77. A regra fiscal é alterada permitindo que os juros pagos ou incorridos pelo contribuinte possam ser dedutíveis como custo ou despesa operacional, desde que observadas algumas normas. Os juros e outros encargos, associados a empréstimos contraídos, especificamente ou não, para financiar a aquisição, construção ou produção de bens classificados como estoques de longa maturação, propriedade para investimentos, ativo imobilizado ou ativo intangível, podem ser registrados como custo do ativo, desde que incorridos até o momento em que os referidos bens estejam prontos para seu uso ou venda.

O encargo associado a empréstimo é aquele em que o tomador deve necessariamente incorrer para fins de obtenção dos recursos.

Ademais, a nova lei estipula que os juros e outros encargos associados a empréstimos contraídos podem ser excluídos na apuração do lucro real quando incorridos, devendo ser adicionados quando o respectivo ativo for realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa. Desse modo, a regra fiscal assemelha-se ao que existe na regra contábil, constituindo-se, assim, como um caso II.

8. Ativos financeiros

No Brasil, o assunto “instrumentos financeiros” tende a ser um dos temas mais desafiadores, dada a ausência de normas de contabilidade sobre instrumentos financeiros em instituições não financeiras até 2007, conforme Salotti et al. (2015). Os autores observam que, apesar do estabelecimento da instrução CVM 235 desde 1995, esta apenas exigia a divulgação dos instrumentos financeiros em notas explicativas por parte das companhias de capital aberto, permanecendo aquém das prerrogativas trazidas pelas IFRS.

Por outro lado, quanto às instituições reguladas pelo Banco Central, vale ressaltar que o tratamento contábil para instrumentos financeiros possuía considerações específicas no Brasil, preconizadas pelas circulares BACEN 3.068, 3.082, 3.086 e 3.150.

O tratamento tributário nesse período, ou seja, até 2008, era regulamentado pelos art. 373 e 374 do DL 3.000/99. Nestes artigos é possível observar, de maneira genérica, o tratamento fiscal para as receitas e despesas financeiras:

Os juros, o desconto, o lucro na operação de reporte e os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa, ganhos pelo contribuinte serão incluídos no lucro operacional e, quando derivados de operações ou títulos com vencimento posterior ao encerramento do período de apuração, poderão ser rateados pelos períodos a que competirem (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 17, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, § 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 11, § 3º).

Os juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis, como custo ou despesa operacional, observadas as seguintes normas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 17, parágrafo único):

I - os juros pagos antecipadamente, os descontos de títulos de crédito, e o deságio concedido na colocação de debêntures ou títulos de crédito deverão ser apropriados, *pro rata temporis*, nos períodos de apuração a que competirem (art. 373 e 374).

A Lei 11.051/04 estipulava o tratamento adequado no caso de operações realizadas em mercados de liquidação futura sujeitos a ajustes de posição:

Para efeito de determinação da base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas e da contribuição social sobre o lucro líquido, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, os resultados positivos ou negativos incorridos nas operações realizadas em mercados de liquidação futura, inclusive os sujeitos a ajustes de posições, serão reconhecidos por ocasião da liquidação do contrato, cessão ou encerramento da posição (art. 32).

Entretanto, no caso de instituições reguladas pelo Banco Central, existiam regras fiscais específicas e divergentes da regra contábil, conforme observado na Instrução Normativa RFB 334/03. Dessa forma, a análise do grau de conexão das normas divide-se em: (i) instituições reguladas pelo Banco Central; e (ii) instituições não reguladas pelo Banco Central. Assim, é possível avaliar que, para o primeiro grupo, existiam normas contábeis e fiscais específicas e divergentes, sendo consistentes com o caso I. Já no segundo grupo, existiam regras fiscais específicas, mas ausência de uma regra contábil específica, o que se enquadra como caso IV.

Com a adoção das normas internacionais de contabilidade no Brasil, é dispensado um tratamento contábil específico para o reconhecimento contábil de ativos financeiros em instituições não reguladas pelo Banco Central. Essa regulamentação assemelha-se ao que já existia para as instituições reguladas pelo Banco Central, sendo que a contabilização dos ativos depende de sua categoria e, em grande parte das situações, é mensurada a valor justo, todavia, há situações nas quais o ativo é contabilizado e subsequentemente avaliado pelo custo amortizado (Salotti et al., 2015).

Durante o período do RTT, as instituições não reguladas pelo Banco Central tiveram que neutralizar os ajustes para fins fiscais, inferindo que se tratava de um caso I para essas instituições, onde as regras contábeis e fiscais eram desconexas.

As instituições reguladas pelo Banco Central não foram impactadas pela alteração contábil em virtude das normas internacionais, assim, nesse período a relação permaneceu de desconexão (caso I).

A regra tributária para as operações realizadas em mercados de liquidação futura e para instituições reguladas pelo Banco Central permaneceu com a mesma redação. No caso de instituições não reguladas pelo Banco Central, a regra para tributação do ajuste a valor justo é de neutralidade tributária. Todavia, pode-se realizar o diferimento da tributação do ganho e da dedução da perda, desde que o aumento e/ou redução dos valores dos ativos e passivos sejam evidenciados contabilmente em subconta vinculada.

Nesse sentido, é possível avaliar que com a introdução das normas internacionais, as regras

contábeis e fiscais passaram a ser específicas e divergentes tanto para as instituições reguladas como para as não reguladas pelo Banco Central, conforme presume o caso I.

9. Goodwill

Até 2007, a instrução CVM 247 de 1996 tratava do ágio ou deságio e da amortização desses montantes. A diferença entre o valor pago e o respectivo valor contábil deveria ser contabilizada como ágio (se o valor pago superasse o valor contábil) ou deságio (se o valor pago fosse inferior ao contábil). De acordo com a mesma instrução CVM, havia uma previsão de amortização no período máximo de 10 anos. Para fins fiscais, o art. 385 e 386 do DL 3.000/99 traz a mesma definição para ágio e deságio, porém o prazo de amortização considerado para fins de dedutibilidade da despesa é de 5 anos. Desse modo, há uma regra contábil específica e outra fiscal que se divergem e, assim, trata-se de um caso I.

Com o CPC 15 (2004), surgiu a denominação *goodwill* como sendo a diferença positiva entre o custo de aquisição e o respectivo valor justo dos ativos líquidos da investida. Com esse pronunciamento, a amortização do *goodwill* passou a não ser mais aceita, mas, para se ajustar o valor, passou a ser reconhecido o teste de não recuperabilidade. A regra tributária nessa época baseou-se na neutralidade fiscal, ou seja, as alterações contábeis não impactaram a tributação, mantendo-se a regra antiga. Assim, a regra fiscal antiga permaneceu divergente da nova regra, mantendo-se o caso I.

Com o advento da Lei 12.973/14, o conceito do *goodwill* passou a coincidir com a nova regulamentação contábil, contudo, o saldo autorizado para amortização para fins fiscais, a ser excluído da apuração do lucro real pode ser realizado à razão de 1/60 (um sessenta avos), no máximo, para cada mês do período de apuração.

Desse modo, verifica-se novamente um exemplo de caso I, segundo o qual as regras fiscal e contábil existentes divergem entre si.

10. Contingências e provisões

O passivo contingente pode ser definido como um sacrifício futuro provável de benefícios econômicos, decorrente de obrigações presentes de uma entidade, no sentido de transferir ativos ou prestar serviços a outras entidades no futuro, em consequência de transações ou eventos passados. A liquidação do passivo contingente depende de um ou mais eventos

futuros com alguma probabilidade de ocorrência (Hendriksen e Van Breda, 1999).

Segundo Andersen (2000), não há divergência entre a literatura internacional e a brasileira no que se refere à classificação da probabilidade de ocorrência de um passivo contingente, denotando a influência das normas norte-americanas de Contabilidade na legislação societária brasileira.

Nesse sentido, a Deliberação CVM nº 489/05 conceitua como contingência passiva:

- a) uma possível obrigação presente cuja existência é confirmada somente pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros, que não estejam totalmente sob o controle da entidade; ou
- b) uma obrigação presente que surge de eventos passados, mas não reconhecida devido a:
 - improbabilidade da entidade de liquidá-la; ou,
 - o valor da obrigação não poder ser mensurado com segurança.

Para fins de reconhecimento contábil, a deliberação CVM usa como critérios os seguintes graus de risco do passivo ou ativo contingente:

- a) Praticamente certo - este termo é mais fortemente utilizado no julgamento de contingências ativas, sendo aplicado para refletir uma situação na qual um evento futuro é certo, apesar de não ocorrido. Essa certeza advém de situações cujo controle está com a administração de uma entidade e depende apenas dela, ou de situações em que há garantias reais ou decisões judiciais favoráveis, sobre as quais não são possíveis mais recursos;
- b) Provável - a chance de um ou mais eventos futuros ocorrerem é maior do que a de não ocorrerem;
- c) Possível - a chance de um ou mais eventos futuros ocorrerem é menor que provável, mas maior que a remota;
- d) Remota - a chance de um ou mais eventos futuros ocorrerem é pequena.

Tipo de contingência	Probabilidade de perda	Tratamento contábil
Passiva	Provável	Provisionar e Divulgar
Passiva	Possível	Divulgar
Passiva	Remota	Não divulgar

Quadro 5: Tratamento contábil das contingências passivas

Fonte: Adaptado da Deliberação CVM no 489/05, Anexo I.

Do ponto de vista tributário, conforme a Lei 9.249 (1995):

Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável (art. 13).

Assim, a regra fiscal era divergente da regra contábil, uma vez que não admitia a despesa de provisão como uma despesa para fins fiscais, referindo-se ao caso I. Após 2007, o CPC 15 não trouxe alterações em relação às orientações da deliberação CVM descritas anteriormente para as contingências passivas. Nesse quesito, a lei 12.973/14 não trouxe nenhuma alteração. Desse modo, tanto no período do RTT como após a introdução da lei 12.973/14, o caso I pode ser enquadrado.

11. Benefícios a empregados

A deliberação CVM 31 (2000) define benefícios a empregados como: “todas as formas de remunerações proporcionadas por uma Entidade a seus empregados ou aos seus dependentes em troca dos serviços prestados por esses empregados”.

Ademais, a mesma deliberação estabelece o momento em que o custo para proporcionar benefícios a empregados deve ser reconhecido pela entidade e de que forma isso deve ocorrer, determinando ainda que a entidade contabilize: (i) um passivo quando o empregado presta serviços e, dessa forma, possui benefícios a serem pagos no futuro; (ii) uma despesa na

medida em que a entidade beneficia-se com os serviços prestados pelos empregados.

Fiscalmente, os artigos 299, 360 e 361 do DL 3.000/99 definem o tratamento a ser dispensado nas despesas com benefícios a empregados, não diferindo essencialmente do que prevê a norma contábil, podendo ser essa conjuntura considerada como caso II.

Com a introdução das normas internacionais de contabilidade, o CPC disciplinou esse tópico através do Pronunciamento CPC 33 (2009), que manteve a mesma definição da deliberação CVM 31 (2000), mas fez alguns ajustes para adequação aos padrões internacionais, tais como: (i) contabilização de obrigações assumidas não exigidas contratualmente; (ii) reconhecimento de superávits de fundos de pensão como ativo na entidade patrocinadora; (iii) possibilidade de reconhecer ganhos e perdas atuariais fora da conta de resultados, apenas no patrimônio; e (iv) ampliação dos requerimentos de divulgação de planos de benefício definido.

No período do RTT, não houve modificação na norma fiscal e esta se desconectou da norma contábil para alguns benefícios, como, por exemplo, aqueles que passaram a ser registrados em contas de patrimônio. Nesse sentido, nas situações em que a regra contábil alterou a contabilização para o patrimônio, houve uma desconexão da norma fiscal, integrando, assim, o caso I. Contudo, nos demais episódios, não ocorreram grandes modificações, uma vez que a regra fiscal abordou, em sua maioria, as despesas com empregados dedutíveis para fins fiscais, tratando-se de caso II.

Com o fim do RTT, não houve posicionamento específico das autoridades tributárias a respeito dos benefícios registrados no patrimônio, presumindo-se que a regra fiscal segue o tratamento contábil, ou seja, impacta a base do lucro real se afetar o resultado, e não produz impacto se reconhecida em contas patrimoniais. Desse modo, essa é uma circunstância enquadrada como caso III, pois, por uma ausência de regra fiscal suficientemente específica, as regras contábeis são usadas para fins fiscais.

12. Ajustes por mudanças e erros fundamentais

De acordo com a Lei 6.404 (1976), o lucro líquido do exercício não pode ser impactado por efeitos que pertençam a exercícios anteriores e, assim, o artigo 186, inciso III, § 1º estabelece que os ajustes de exercícios anteriores são discriminados na demonstração de lucros e prejuízos acumulados, desde que sejam decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, não podendo ser atribuídos a fatos subsequentes.

Do ponto de vista fiscal, o artigo 273 do DL 3.000/99 determina que, se não há exatidão quanto ao período de apuração de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, pode ocorrer um lançamento de imposto nas situações que: (i) resultem em postergação do pagamento do imposto do período de apuração posterior ao devido; ou (ii) ocasionem a redução indevida do lucro real, em qualquer período de apuração.

Dessa maneira, as regras contábil e fiscal são distintas, pois mesmo que um ajuste de exercícios anteriores não seja reconhecido como resultado contabilmente, fiscalmente ele pode ser considerado e, assim, ajustado para fins fiscais (caso I).

O CPC 23 (2009) distingue ajustes decorrentes da mudança de estimativas contábeis e de políticas contábeis e aponta erros fundamentais para dar tratamento contábil diferenciado a cada um desses ajustes.

A regra fiscal, mesmo após a harmonização contábil com as normas internacionais de contabilidade, não foi alterada. Nesse sentido, tanto no período do RTT quanto após a regulação dos ajustes contábeis na norma fiscal, com a Lei 12.973/14, trata-se de uma situação de caso I.

13. Investimentos em coligadas e controladas (equivalência patrimonial)

Os investimentos em coligadas e em controladas, ou em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum, devem ser avaliados pelo método de equivalência patrimonial (LSA, 1976).

O artigo 243, da Lei 6.404/76, em seu § 1º, antes da alteração efetuada pela Lei 11.941/09, trazia como conceito de entidades coligadas as sociedades que tivessem participação de 10% (dez por cento) ou mais, do capital da outra, sem controlá-la.

O pronunciamento CPC 18, assim como a nova redação do artigo 243, § 1º da Lei 6.404/76, define coligadas como sendo as sociedades nas quais a investidora tenha influência significativa, a qual é presumida quando a investidora é titular de 20% (vinte por cento) ou mais do capital votante da investida, sem controlá-la ou quando a investidora detém ou exerce o poder de participar nas decisões das políticas financeira ou operacional da investida, sem controlá-la.

Do ponto de vista fiscal, o art. 348 do DL 3000/99 e o Decreto-Lei 1.598/77 possuem o mesmo conceito de método de equivalência patrimonial em relação ao que já existe, do ponto

de vista contábil. Neles há clara referência inclusive ao artigo 248 da Lei 6.404/76.

Contudo, apesar de possuírem um conceito semelhante, a equivalência patrimonial possui um tratamento fiscal específico, conforme disposto no art. 389 do DL 3.000/99, o qual estipula que a contrapartida do ajuste do valor contábil do investimento, por aumento ou redução no valor de patrimônio líquido do investimento, não deve ser computada na determinação do lucro real.

Desse modo, há uma regra contábil e outra fiscal específica, de forma que, para a primeira, o resultado da equivalência patrimonial é reconhecido como despesa ou receita e, para a segunda, não, tratando-se, assim, de caso I em todos os períodos, pois não houve modificação na norma fiscal com a Lei 12.973/14, sendo a regra fiscal mencionada válida para todos os períodos analisados.

14. Ajuste a valor justo

A avaliação com base no valor justo pode ser aplicada tanto para ativos quanto passivos. Contabilmente, não havia previsão na legislação contábil até 2007 quanto ao tratamento específico do ajuste a valor justo de ativos e passivos. Após a introdução das normas internacionais, o CPC disciplinou este tópico com o Pronunciamento Técnico CPC 46 (2012), sobre a mensuração do valor justo, definindo-o como o preço recebido pela venda de um ativo ou pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada entre participantes do mercado na data da mensuração.

Dessa forma, quando ocorre um aumento no valor do ativo em virtude do ajuste a valor justo, isso representa um ganho em contrapartida. Por outro lado, esta representa uma perda se ocorrer uma diminuição. Para um ativo, aplica-se o oposto, ou seja, a diminuição do passivo significa um ganho em contrapartida e, se houver um aumento do passivo, isso denota uma perda. A contrapartida do ganho ou da perda, tanto para o ativo quanto para o passivo, devem ser reconhecidas em conta de resultado (receita ou despesa) ou de patrimônio líquido (conta de ajuste a valor patrimonial, por exemplo).

No período de vigência do RTT, quando essa regra contábil já era aplicada, fiscalmente esse ajuste era neutralizado e não poderia impactar a base de cálculo do imposto, consistindo em caso I.

Com a vigência da Lei 12.973/14, mantém-se a tentativa de neutralizar esses efeitos na base

tributária, dado que o ajuste a valor justo é realizado com base em critérios subjetivos (Pimentel et al., 2014).

Vale ressaltar que o art. 13 da Lei 12.973/14 permite o diferimento da tributação do ganho e da dedução da perda, desde que o aumento ou redução dos valores dos ativos e passivos sejam evidenciados contabilmente em subconta vinculada ao ativo ou passivo. Nessa situação, o ganho de ajuste a valor justo é tributado à medida que se efetua o ativo, ou quando o passivo é liquidado ou baixado, assim como a perda é computada na determinação do lucro real conforme o ativo é realizado, ou o passivo, liquidado ou baixado. Por essa razão, esse é um caso em que há regras, contábil e tributária, específicas (caso I).

15. Ajuste a valor presente

Contabilmente, não havia previsão na legislação contábil até 2007 quanto ao tratamento específico do ajuste a valor presente de ativos e passivos.

Com a redação das Leis 11.638/07 e 11.941/09, os artigos 183 e 184 da Lei 6.404/76 foram alterados, passando a exigir a realização do ajuste a valor presente de ativos e passivos na hipótese de operações de longo prazo ou em demais operações, quando há efeito significativo. Esse ajuste também foi disciplinado pelo CPC, com o Pronunciamento CPC 12 (2008).

O ajuste a valor presente tem como objetivo evitar a distorção, nas demonstrações financeiras, dos juros embutidos nos valores das operações em longo prazo, pois as empresas deixavam de reconhecer despesas e receitas financeiras incluídas nas operações. Desse modo, as demonstrações financeiras tornam-se comparáveis, independentemente de as empresas operarem à vista ou a prazo (Pimentel et al., 2014).

Com essa nova regulamentação contábil, as receitas e despesas decorrentes desse ajuste são contabilizadas como receitas ou despesas financeiras.

Fiscalmente, os valores decorrentes do ajuste a valor presente, em suas inúmeras situações, são neutralizados e isso se manteve mesmo com a vigência da Lei 12.973/14, principalmente em função do relevante grau de subjetividade associado às taxas de desconto utilizadas, bem como a definição dos elementos que sofrem o ajuste (Pimentel et al., 2014). Nesse sentido, essa é uma condição em que há regras, contábil e tributária, específicas (caso I).

16. Teste de recuperabilidade (*impairment*)

No Brasil, não havia previsão, nas legislações contábil e tributária, até 2007, quanto ao

tratamento específico do teste de recuperabilidade de ativos.

Com o CPC 01 (2010), passou a ser necessário, periodicamente, e em especial no encerramento das demonstrações financeiras, o teste de recuperabilidade de ativos, o qual consiste em, de maneira simples, ajustar o valor dos ativos existentes pelo seu valor real, caso este esteja superavaliado.

Com o RTT, esses ajustes eram neutralizados na apuração do lucro real, o que denota o caso I, pois as normas fiscais e contábeis para esse item e período eram desconexas.

Conforme a regra tributária que regulamenta os ajustes introduzidos pelas normas internacionais, as quantias contabilizadas como redução ao valor recuperável de ativos que não tenham sido objeto de reversão só são reconhecidas na apuração do lucro real quando ocorre a alienação ou baixa do bem correspondente. Nesse sentido, há regras contábil e fiscal específicas, sendo um caso de desconexão, ou seja, caso I.

17. Amortização de ativo intangível

Até 2007, não existia uma regra contábil e nem uma regra fiscal específica para tratar do ativo intangível. A legislação previa somente o ativo diferido que, de acordo com o inciso V do art. 179, da Lei 6.404/76, deveria ser contabilizado: “as aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação de mais de um resultado social...”.

Assim, dada a inexistência da classificação do ativo intangível nessa ocasião, não é possível avaliar o referido item nesse período.

Com a introdução das normas contábeis internacionais, a Lei 11.638/07 inseriu na legislação societária a classificação do ativo intangível e, posteriormente, a Lei 11.941/09 excluiu o ativo diferido. Incluído pela Lei 11.941/09, o seguinte artigo estabelece que “a diminuição do valor dos elementos dos ativos imobilizado e intangível será registrada periodicamente nas contas de: (a) depreciação; (b) amortização; (c) exaustão” (Lei 6.404/76, art. 183, §2º) .

No período do RTT, a legislação tributária não trouxe nenhuma disposição a esse respeito, além de não haver uma regra contábil anterior ao RTT. Assim, esse período pode ser considerado como caso III, segundo o qual, na ausência de uma norma fiscal específica, a regra contábil é seguida. A Lei 12.973/14, na seção XVIII, trata da amortização do intangível, definindo que esta seja dedutível na determinação do lucro real, ou seja, a amortização é considerada uma despesa tanto para fins contábeis como para fins fiscais, ou seja, é caso II

(identidade).

18. Ganho/perda de propriedade para investimento

Assim como no caso do ativo intangível, até 2007 não existia a figura da propriedade para investimento, nem para fins contábeis nem para fins fiscais, impossibilitando a análise do item, nesse caso.

Com a convergência contábil, o CPC 28 (2009) dispõe sobre a propriedade para investimento. A mensuração contábil inicial é feita pelo valor do custo, podendo-se adotar posteriormente o valor justo. Conforme já mencionado, o valor justo enquadra-se, no período do RTT, como caso I (desconexão), assim como no período após o fim do RTT.

4.2 Síntese e comparação dos resultados

A tabela 1 expõe a avaliação de cada um dos itens contábeis no Brasil, em três colunas, refletindo as conexões entre contabilidades societária e tributária, em forma de análise dos casos I a V. A primeira coluna engloba o período até 2007; a segunda reflete o período entre 2008 e 2013; e a terceira conta com os resultados de 2014.

Tabela 1: Síntese do grau das relações contábil e fiscal no Brasil

Itens contábeis	2007	2008 e 2013	2014 em diante*
1 Reavaliação de ativo fixo	I	I	N/A
2 Depreciação	I	I	I
3 Arrendamento mercantil	IV	I	I
4 Subvenções e subsídios	II	I	II
5 Estoque	II	II	II
6 Contratos de longo prazo	I	II	II
7 Despesa de juros e custo de empréstimo	III+	III+	II
8 Ativo financeiro	I	I	I
9 <i>Goodwill</i>	I	I	I
10 Contingência e provisões	I	I	I
11 Benefícios a empregados	II	I/II	III
12 Ajustes por mudanças e erros fundamentais	I	I	I
13 Avaliação de investimentos em coligadas e controladas (equivalência patrimonial)	I	I	I
14 Ajuste a valor justo	N/A	I	I
15 Ajuste a valor presente	N/A	I	I
16 <i>Impairment</i>	N/A	I	I
17 Amortização de ativo intangível	N/A	III	II
18 Ganho/perda de propriedade para investimento	N/A	I	I
<u>Casos II/III/IV – Caso I</u>	<u>-3</u>	<u>-9</u>	<u>-5</u>

* Até 30/06/2015 (data corte desta pesquisa)

Fonte: Elaborada pela autora.

Com base nas métricas de análise para medir e comparar os graus de conexão entre as normas contábeis e tributárias, propostas por Lamb et al. (1998) e ajustadas para se adaptar ao cenário brasileiro, é considerada, na tabela 1, a quantidade de cada caso por período.

A partir dessa tabela, a análise efetuada é com base na quantidade de casos II, III ou IV em relação ao caso I. A adoção desse critério, o qual não foi anteriormente utilizado nos trabalhos que replicaram o modelo de Lamb et al. (1998), ocorre, pois o presente trabalho possui um propósito de verificar se, após a adoção das normas internacionais no Brasil, a conexão entre as contabilidades societária e fiscal foi reduzida.

Os casos II, III e IV possuem em comum o fato de que, independentemente das normas serem

idênticas ou terem uma influência fiscal ou contábil, elas ainda assim permanecem conectadas. Esses casos foram confrontados com o caso I, quando a regra contábil é diferente da regra fiscal e há uma desconexão entre elas.

Assim, até 2007, é possível observar a predominância dos casos II, III e IV sobre o caso I, denotando a prevalência de maior conexão entre a regra contábil e fiscal. No período entre 2008 e 2013, o cenário altera-se e há mais casos I, de desconexão, sobre os casos II, III e IV somados do que em relação ao período de 2007.

Essa divergência entre os dois períodos é compreensível, uma vez que a regra contábil foi alterada a partir de 2008 e a regra fiscal permaneceu a mesma. A grande novidade refere-se ao período a partir de 2014, com o fim do RTT. A análise efetuada demonstra uma reaproximação entre as normas contábeis e fiscais com o fim do RTT, contudo, ainda não no mesmo nível em relação ao período anterior ao RTT (até 2007).

Dessa maneira, com a introdução das normas internacionais de contabilidade, a conexão entre as normas contábil e fiscal apresentou uma diminuição, com maior intensidade entre 2008 e 2013, e permanecendo a partir de 2014, com o fim do RTT e a regulamentação dos ajustes introduzidos pelas IFRS.

Esse resultado corrobora a afirmação de Freedman (2008), segundo a qual a harmonização contábil aumenta a divergência entre as relações contábil e fiscal, ao invés de reduzi-la. O resultado também confirma o estudo de Borrego et al. (2012), para o qual a adoção das normas internacionais tende a diminuir cada vez mais a dependência entre contabilidade e fiscalidade.

4.3 Comparação dos resultados com o estudo de Ignacio (2010)

Conforme já mencionado, Ignacio (2010) aplicou o modelo de Lamb et al. (1998) adaptado e analisou as conexões contábil e fiscal antes e depois da Lei 11.638/07. Seus resultados divergem em alguns itens dos achados do presente trabalho, conforme observado na tabela a seguir.

Tabela 2: Comparação das conexões contábil e fiscal no Brasil

Presente estudo			Estudo de Ignacio (2010)		
Itens contábeis	Até 2007	Entre 2008 e 2013	Itens contábeis	Até 2007	Entre 2008 e 2013
1 Reavaliação de ativo fixo	I	I	Ganho de Reavaliação	II	III
2 Depreciação (normal)	I	I	Depreciação de imobilizado (a) Normal (b) Acelerada	III+ I	III+ I
3 Arrendamento mercantil	IV	I	Contraprestação de arrendamento mercantil	IV	I
4 Subvenções e subsídios	II	I	Receita de subvenções e assistências governamentais	IV	I
5 Estoque (Mensuração inicial)	II	II	CVM e estoque: (a) Mensuração inicial (b) Mensuração Posterior	III I	II I
6 Contratos de longo prazo	I	II	-	-	-
7 Despesa de juros e custo de empréstimo	III+	III+	Capitalização e amortização de custos de empréstimos	III+	III+
8 Ativo financeiro (a) instituições reguladas pelo Banco Central (b) instituições não reguladas pelo Banco Central	I IV	I I	Ganho/perda com instrumentos financeiros	I	I
9 <i>Goodwill</i>	I	I	Amortização de <i>Goodwill</i>	I	I
10 Contingência e provisões	I	I	Despesa com contingências e provisões	I	I
11 Benefícios a empregados	I	I/II	Despesa com benefícios a empregados	II	II

continua

conclusão

Presente estudo			Estudo de Ignacio (2010)		
Itens contábeis	Até 2007	Entre 2008 e 2013	Itens contábeis	Até 2007	Entre 2008 e 2013
12 Ajustes por mudanças e erros fundamentais	I	I	Ajustes por mudanças e erros fundamentais	III+	III+
13 Avaliação de investimentos em coligadas e controladas (equivalência patrimonial)	I	I	Resultado de equivalência patrimonial	III	I
14 Ajuste a valor justo	N/A	I	-	-	-
15 Ajuste a valor presente	N/A	I	Ajuste a valor presente	II	I
16 <i>Impairment</i>	N/A	I			
17 Amortização de ativo intangível	N/A	III	Amortização de ativo intangível	IV	I
18 Ganho/perda de propriedade para investimento	N/A	I	Ganho/perda de propriedade para investimento	III	I
<u>Casos II/III/IV – Caso I</u>	<u>-3</u>	<u>-9</u>			
			<u>Casos IV/IV†/V – Caso I</u>	<u>-1</u>	<u>-12</u>
			<u>Casos III†/IV/IV†/V – Caso I</u>	<u>2</u>	<u>-9</u>

Fonte: Elaborada pela autora.

Ao se compararem os estudos em questão, notam-se alguns itens então analisados nesse estudo e não abordados no anterior, como, por exemplo, o item de perda de ativos não circulantes mantidos para venda não é tratado neste estudo, por possuir o mesmo tratamento do *impairment*. Ademais, alguns elementos contábeis apresentam distintas constatações, conforme exposto a seguir:

- **Reavaliação de ativo fixo:** Quanto a essa questão, Ignacio (2010) classifica o primeiro período no caso II (identidade) por entender que as normas contábeis e fiscais possuem a mesma abordagem. Contudo, vale ressaltar que a regra fiscal tem uma particularidade, que é a não dedução da despesa de depreciação da reavaliação. Nesse

sentido, não é possível afirmar que as normas sejam iguais, mas sim o oposto, ambas possuem uma legislação própria, porém com deliberações distintas.

- **Depreciação:** Em ambos períodos, esse item é classificado no estudo de Ignacio (2010) como caso III+. De acordo com o autor:

As regras contábeis contêm opções ou permitem interpretações, algumas das quais levam a baixar ou retardar o lucro, diferentes de outras. Esta é a motivação para a escolha destas opções de modo que sejam usadas para fins fiscais, na falta de uma regra específica (ou singular) fiscal (p. 76).

Em virtude de existir uma regra fiscal específica para a depreciação, a conclusão desse trabalho difere do estudo anterior, pois, segundo Ignacio (2010):

A norma fiscal está em sintonia com a legislação societária, haja vista que os valores computados como depreciação interferem negativamente no resultado da entidade. Tanto que é permitido, ao contribuinte, adotar os valores fixados pela Receita Federal do Brasil ou, alternativamente, utilizar a quota efetivamente depreciada, devendo, nesse caso, fazer prova dessa adequação (p. 86).

Não é possível afirmar a presença de uma sintonia, pois há uma norma fiscal específica que diverge da contábil.

- **Subvenções e subsídios:** A constatação do atual estudo diverge do anterior quanto ao período de 2007 porque, de acordo com Ignacio (2010), o Comunicado Técnico 03/03 do IBRACON trata o tópico de maneira superficial e apenas das informações relativas às concessões, e não dos benefícios fiscais, registrados na conta de reserva de capital.

Essa contabilização não é seguida dessa maneira no presente trabalho em virtude de uma ausência de norma contábil, uma vez que a alínea (d) do §1 do referido Comunicado determina que as doações e as subvenções para investimentos devem ser contabilizadas como reserva de capital. Sendo assim, não se trata da ausência de uma norma contábil específica, seguida pela regra fiscal, mas sim um caso de identidade (caso II).

- **Estoque:** No item da mensuração inicial dos estoques, o estudo de Ignacio (2010) aborda corretamente as normas contábil e fiscal, descrevendo o tratamento dispensado para uma e para outra (as mesmas abordadas nesse estudo). Assim, por existirem normas tanto para contabilidade societária quanto para tributária, é possível classificar esse tópico entre os casos I ou II, mas ele é classificado como caso III, ou seja, segundo Ignacio (2010), “As regras contábeis são seguidas à sua finalidade e também às finalidades fiscais. Isto é possível por causa da falta suficientemente específica (ou

singular) de regras fiscais” (p. 76). Desse modo, existe regra fiscal suficientemente específica.

- **Benefícios a empregados:** Quanto a essa questão, o estudo anterior não trata de maneira segregada os casos em que a contabilização é feita no patrimônio após a Lei 11.638/07. Nesse sentido, não é possível classificar de maneira genérica esse tópico como caso II.

- **Avaliação de investimentos em coligadas e controladas (equivalência patrimonial):** Conforme esse trabalho, as regras contábil e fiscal da equivalência patrimonial são diferentes, uma vez que a primeira é considerada como despesa/receita enquanto a segunda, não. Ignacio (2010) apresenta as normas contábil e fiscal e, apesar de ter classificado esse tópico como caso III (iniciativas contábeis), ele menciona a existência de identidade entre as normas até a promulgação da Lei 11.638/07. Não é evidente o motivo que levou o autor a enquadrar a equivalência patrimonial no caso III, porém esta não deveria ser considerada nesse caso, uma vez que existe uma norma fiscal específica.

- **Ajuste a valor presente:** O estudo anterior aponta acertadamente a não existência de previsão contábil nem fiscal para esse tópico, contudo, afirma não haver uma regra para ambas, significando que elas são idênticas. Porém, o enquadramento de um tópico, no qual não existem normas, fica prejudicado, pois o objetivo dos casos é enquadrar as normas. Consequentemente, na ausência destas, não é possível efetuar qualquer classificação. Dessa maneira, esse estudo trata esse tópico como “não aplicável” em 2007.

- **Amortização de intangível:** Esse item é divergente nos dois períodos. Até 2007, não havia ativo intangível, como o próprio Ignacio (2010) observa. Contudo, pelo fato de existir uma norma fiscal para o diferido, ele entende que a regra contábil segue a fiscal e, apesar de semelhante ao diferido, a classificação de ativo intangível não existia. Assim, não é possível efetuar qualquer categorização nos casos.

Em relação ao período posterior a 2007, o autor classifica como desconexão (caso I), ou seja, quando há regras contábil e fiscal específicas e divergentes. Entretanto, no período do RTT não surgiu nenhuma regulamentação fiscal, prevalecendo apenas a contábil. E não se considera que, anteriormente ao RTT, a regra fiscal seguia a regra contábil, pois esta não existia. Assim, não há como constatar uma desconexão, quando falta uma das regras.

- **Ganho/perda de propriedade para investimento:** Na própria análise do estudo

anterior, verifica-se a inexistência de uma regra contábil até 2007, porém, Ignacio (2010) classifica esse tópico como caso III (iniciativas contábeis), o que não poderia ser efetuado, dada a ausência da norma contábil.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS E CONTRIBUIÇÕES DA PESQUISA

O presente estudo buscou analisar o impacto da convergência das normas contábeis internacionais na relação entre as contabilidades societária e fiscal no Brasil, uma questão de grande importância, uma vez que o Brasil adota um sistema segundo o qual a contabilidade é a base para o cálculo dos tributos sobre o lucro. Ademais, o impacto fiscal de tais alterações na contabilidade tem sido tema de solenes discussões no meio acadêmico, no ambiente corporativo, entre associações de classe e agentes reguladores.

A pesquisa foi motivada pelo fato de as alterações na contabilidade, advindas da harmonização da lei societária brasileira às normas internacionais, terem ocasionado grandes incertezas quanto aos impactos na base de cálculo dos impostos e, conseqüentemente, na relação entre as contabilidades societária e fiscal.

Foram analisados três períodos que serviram de base para comparação das relações contábil e fiscal: antes da adoção das normas internacionais de contabilidade, e após, sendo este período posterior dividido em 2 partes: antes da regulamentação fiscal dos ajustes contábeis introduzidos pela norma internacional (2008 a 2013) e depois da regulamentação fiscal (2014).

Os resultados mostram que a harmonização contábil no Brasil reduziu a conexão entre as contabilidades societária e fiscal, aumentando a divergência entre essas duas áreas, principalmente quanto aos tópicos contábeis que surgiram após 2008. Eles também contribuem para fomentar a discussão sobre o tema em âmbito nacional e internacional, pois o Brasil foi um dos poucos países onde a convergência contábil afetou não só o consolidado, mas também o balanço individual, que serve como apoio para apuração dos tributos baseados no lucro.

Conseqüentemente, é provável que haja necessidade de maior controle na parte fiscal para se efetuarem os acertos, além de conhecimento também contábil, uma vez que somente com a compreensão de como os eventos são refletidos contabilmente é possível retirar tais ajustes da base fiscal e fornecer o tratamento fiscal correto e desejado.

Além disso, o país foi um dos poucos a incorporar grande parte dos ajustes das normas internacionais ao balanço individual, servindo como um modelo para outras nações que, a partir desse estudo, podem avaliar como a legislação tributária se adequa às alterações e quais os impactos nas relações contábil e fiscal.

O presente estudo também contribui com a adaptação do modelo de Lamb et al. (1998) para a realidade brasileira, quanto às regras fiscais, considerando mudanças recentes que merecem ser analisadas para se compreender melhor a conexão entre as contabilidades fiscal e tributária nesse cenário atual.

Nos resultados apresentados no estudo de Lamb et al. (1998), observa-se que a Inglaterra e os Estados Unidos possuíam uma relação negativa entre as contabilidades, quando comparados os casos II, III, IV e V com o caso I. Por sua vez, Alemanha e França apresentaram um efeito positivo, ou seja, os casos de conexão contábil e fiscal predominaram sobre os casos de desconexão.

Ao comparar os resultados da pesquisa de Lamb et al. (1998) com os obtidos no presente trabalho, nota-se que o Brasil, em nenhum período, apresentou resultado positivo, como no caso da Alemanha e França, e isso sugere uma maior proximidade com os países anglo-saxões analisados por Lamb et al. (1998).

Apesar de, nos três períodos, o Brasil demonstrar um viés de desconexão entre as contabilidades fiscais e societárias, há uma variação na intensidade dessa desconexão, apontando para uma leve tendência de que o país esteja aproximando-se mais do modelo no qual há afastamento entre as relações contábil e fiscal do que do modelo de proximidade entre elas.

Atualmente, apesar do lucro contábil constituir a primeira ação para cálculo dos tributos, observa-se que boa parte das transações contabilizadas deve sofrer algum tipo de adaptação para atender a legislação fiscal, fazendo com que, futuramente, a base fiscal não tenha mais como ponto de partida o produto contábil, dado o grande distanciamento.

O tema abordado tem potencial para fazer parte da realização de relevantes pesquisas futuras, com abordagens não exploradas nesse estudo, como investigação das relações contábil e fiscal na prática, a partir da análise das demonstrações financeiras. Essa verificação não foi feita nesse trabalho em virtude da carência de amostras de demonstrações financeiras publicadas com as alterações trazidas pela Lei 12.973/14, em virtude da não obrigatoriedade em 2014.

Ademais, é possível comparar os resultados obtidos no Brasil com os resultados de outros países, a fim de inserir a relação brasileira entre as contabilidades societária e fiscal em um cenário de importância internacional.

REFERÊNCIAS¹

- Alley, C., & James, S. (2005). *The interface between financial accounting and tax accounting: a summary of current research*. Department of Accounting Working Paper Series, number 84. Hamilton, New Zealand: University of Waikato.
- Alley, C. & James, S. (2006). The Use of Financial Reporting Standards-Based Accounting for the Preparation of Tax Returns. *International Tax Journal*, pp. 31-48.
- Almeida, C. D., Silva, J. R. S. & Guindani, J. F. (jul./2009). Pesquisa documental: pistas teóricas e metodológicas. *Revista Brasileira de História & Ciências Sociais*, v. 1, n.1, pp. 1-15.
- Andersen, Artur S/C. (2000). Contingências e Eventos Subsequentes. In *CRC-SP / IBracon. Temas Contábeis Relevantes*. São Paulo: Atlas.
- André, M. E. D. A. & Lüdke, M. (1986). *Pesquisa em educação: abordagens qualitativas*. São Paulo: Pedagógica e Universitária.
- Aranha, J. A. M. & Costa, E. Y. (2007). *Contribuição para o estudo da Origem e Evolução dos Lei nº 6.404 de 15/12/1976, com alterações da Lei nº 10.303 de 31/10/2001, Legislação Complementar, Regimento Interno da CVM, Pareceres, Instruções e Deliberações da CVM*. São Paulo: Atlas.
- Ball, R. (2004). *Daimler-Benz AG: evolution of corporate governance from code-law 'stakeholder' to a common-law 'shareholder value' system*. In Hopwood, A., Leuz, C. & Pfaff, D. (Eds.), *The Economics and Politics of Accounting: International Perspectives*. (pp. 101-105). Oxford, UK: Oxford University Press.
- Blake, J., Akerfeldt, K., Fortes, H. J. & Gowthorpe, C. (1997). The relationship between tax and accounting rules – the Swedish Case, *European Business Review*, vol. 97, nº 2, pp.85-91.
- Borrego, A.C., Lopes, C. & Ferreira, C. *Accounting and Tax Normalizations: Its relationship and the impact on tax compliance*. Recuperado em 06 de novembro de 2014, de <http://www.aecal.org/xvencuentroaeca/cd/82a.pdf>.

¹ De acordo com o estilo APA – American Psychological Association.

- Braga, H. R. & Almeida, M.C. (2008). *Mudanças Contábeis na Lei Societária*. São Paulo: Atlas.
- Choi, F. & Muller, G. (1992). *International Accounting*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall International.
- Choi, F., Frost, C. & Meek, G. (2002). *International Accounting*. In Radebaugh, L. & Gray, S. *International Accounting and Multinational Enterprises*. Wiley: Prentice Hall.
- Choi, F. D., & Meek, G. K. (2005). *Akuntansi Internasional*. Jakarta: Salemba Empat.
- Correa, L. (1999). Breve histórico sobre a legislação da sociedade anônima no Brasil. *Revista da Faculdade de Direito Milton Campos*, vol. 6, pp. 231-237. Palestra proferida no Simpósio sobre o Sesquicentenário do Código Comercial brasileiro, realizado na Faculdade de Direito da UFMG. Belo Horizonte. Recuperado em 06 de novembro de 2014, de <http://www.obcl.com.br/textos/jus/historico%20lsa.pdf>.
- Cuzdriorean, D. D. (2010). The relationship between accounting and taxation: a brief international literature review. In *Annals of Faculty of Economics*, v. 1, n. 1 (pp. 496-502). University of Oradea: Faculty of Economics.
- Cuzdriorean, D. D. & Matis, D. (2012). The relationship between accounting and taxation insight the European union: the influence of the international accounting regulation. *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, n. 14(11), pp. 28-43.
- Decreto n. 3.000. (1999, 26 de março). Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Republicado em 17 jun. 1999. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF. Recuperado em 31 de julho de 2014, de [http:// www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br).
- Decreto-Lei n. 1.598*. (1977, 26 de dezembro). Altera a legislação do imposto sobre a renda. Recuperado em 31 de julho de 2014, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei.
- Deliberação CVM 247. (1996, 27 de março). Dispõe sobre a avaliação de investimentos em sociedades coligadas e controladas e sobre os procedimentos para elaboração e divulgação das demonstrações contábeis consolidadas, para o pleno atendimento aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, altera e consolida as Instruções CVM 01, de 27 de abril de 1978, nº 15, de 03 de novembro de 1980, nº 30, de 17 de janeiro de 1984, e o artigo 2º da Instrução CVM nº 170, de 03 de janeiro de 1992, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF. Recuperado em 15 de agosto de 2014, de <http://www.cvm.gov.br>.

- Deliberação CVM 193. (1996, 11 de julho). Dispõe sobre a capitalização de juros e demais encargos financeiros decorrentes do financiamento de ativos em construção ou produção. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF. Recuperado em 15 de agosto de 2014, de <http://www.cvm.gov.br>.
- Doupnik, T. & Salter, S. (1995). External environment, culture, and accounting practice: a preliminary test of a general model of international accounting development. *International Journal of Accounting*, Vol. 30 (3), pp.189-207.
- Duarte, J. & Barros, A. (2008). *Método e Técnicas de Pesquisa em Comunicação* (2a ed.). São Paulo: Atlas.
- Fonseca, A. A. (2010). A tributação da renda e sua correlação com os princípios contábeis geralmente aceitos. In Mosquera, R. Q. & Lopes, A. B. (Coords), *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética.
- Freedman, J. (2008). Financial and tax accounting: transparency and “truth”. In *Tax and Corporate Governance* (pp. 71-92). Berlin: Springer Berlin Heidelberg.
- Gee, M., Haller, A. & Nobes, C. (2010, june). *The Influence of Tax on IFRS Consolidated Statements: The Convergence of Germany and the UK Accounting in Europe Vol. 7, No. 1*, 97–122.
- Geron, C.M.S. (2008). *Evolução das práticas contábeis no Brasil nos últimos 30 anos: na Lei 6.404/76 à lei 11.638/07*. Dissertação de mestrado, Universidade de São Paulo, São Paulo.
- Gil, A. C. (2008). *Métodos e técnicas de pesquisa social* (6a ed.). São Paulo: Atlas.
- Green, S. (1995). Accounting Standards and Tax Law: Complexity, Dynamism and Divergence, *British Tax Review*, pp. 445-451.
- Haller, A. (1992). The relationship of financial and tax accounting in Germany: a major reason for accounting disharmony in Europe. *International Journal of Accounting*, 27(4), pp. 310–323.
- Hanlon, M. & Heitzman, S. (2010). A review of tax research. *Journal of Accounting and Economics*, 50(2), 127-178.

- Hendriksen, E. & Van Breda, M. (1999). *Teoria da Contabilidade* (A. Z. Sanvicente, trad.). São Paulo: Atlas.
- Hung, M. (2000). Accounting standards and value relevance of financial statements: an international analysis. *Journal of Accounting and Economics*, 30(3), pp. 401–420.
- Ignacio, S. D. S. (2010). *Avaliação da conexão entre as normas e práticas contábeis e fiscais no Brasil*. Tese de doutorado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. Universidade de São Paulo, São Paulo.
- Instrução CVM 235, de 23 de março de 1995. (1995, 27 de março). Dispõe sobre a divulgação, em nota explicativa, do valor de mercado dos instrumentos financeiros, reconhecidos ou não nas demonstrações financeiras das companhias abertas e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 27 de mar. 1995, Retificado no *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 31 de mar. 1995.
- Instrução CVM 489, de 03 de outubro de 2005. (2005, 06 de out.). Aprova o Pronunciamento do IBRACON NPC N° 22 sobre Provisões, Passivos, Contingências Passivas e Contingências Ativas. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF. Recuperado em 12 de julho de 2014, de <http://www.cvm.gov.br>
- Iudícibus, S. de & Ricardino, A. A. (2002). A primeira lei das sociedades anônimas no Brasil: lei 1.083 – 22 de agosto de 1860. *Revista de Contabilidade e Finanças – USP*, nº 29, p. 7. São Paulo.
- Iudícibus, S. de, Martins, E., & Gelbcke, E. R. (2003). *Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações: aplicável às demais sociedades* (6a ed.). São Paulo: Atlas.
- Iudícibus, S. de. (2010). *Teoria da Contabilidade*. São Paulo: Atlas.
- Lakatos, E. & Marconi, M. (2007). *Fundamentos da Metodologia Científica* (6a ed.). São Paulo: Atlas.
- Lamb, M., Nobes, C. W. & Roberts, A. D. (1998). International variations in the connections between tax and financial reporting, *Accounting and Business Research*, 28(3), pp. 173–188.
- Lei n. 6.404 de 15 de dezembro de 1976, com alterações da Lei nº 10.303 de 31/10/2001. (2007). *Legislação Complementar, Regimento Interno da CVM, Pareceres, Instruções e Deliberações da CVM*. São Paulo: Atlas.

Lei n. 9.249. (1995, 26 de dezembro). Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Recuperado em 15 de junho de 2014, de http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/leis/L9249.htm.

Lei n. 11.638. (2007, 28 de dezembro). Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Recuperado em 10 de janeiro de 2014, de http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm.

Lei n. 11.941. (2009, 27 de maio). Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição, alterando o Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972, as Leis nos 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 8.218, de 29 de agosto de 1991, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.469, de 10 de julho de 1997, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 10.426, de 24 de abril de 2002, 10.480, de 2 de julho de 2002, 10.522, de 19 de julho de 2002, 10.887, de 18 de junho de 2004, e 6.404, de 15 de dezembro de 1976, o Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e as Leis nos 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 11.116, de 18 de maio de 2005, 11.732, de 30 de junho de 2008, 10.260, de 12 de julho de 2001, 9.873, de 23 de novembro de 1999, 11.171, de 2 de setembro de 2005, 11.345, de 14 de setembro de 2006; prorroga a vigência da Lei no 8.989, de 24 de fevereiro de 1995; revoga dispositivos das Leis nos 8.383, de 30 de dezembro de 1991, e 8.620, de 5 de janeiro de 1993, do Decreto-Lei no 73, de 21 de novembro de 1966, das Leis nos 10.190, de 14 de fevereiro de 2001, 9.718, de 27 de novembro de 1998, e 6.938, de 31 de agosto de 1981, 9.964, de 10 de abril de 2000, e, a partir da instalação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, os Decretos nos 83.304, de 28 de março de 1979, e 89.892, de 2 de julho de 1984, e o art. 112 da Lei no 11.196, de 21 de novembro de 2005; e dá outras providências. Recuperado em 10 de janeiro de 2015, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/11941.htm.

Lei n. 12.973. (2014, 13 de maio). Altera a legislação tributária federal relativa ao imposto sobre a renda das pessoas jurídicas. Recuperado em 15 de fevereiro de 2015, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm.

Martins, G. & Theóphilo, C. R. (2009). *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas* (2a ed.). São Paulo: Atlas.

- Medida Provisória n. 449, de 03 de dezembro de 2007. (2008, 04 de dezembro). Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários, concede remissão nos casos em que especifica, institui regime tributário de transição, e dá outras. *Diário Oficial da União*. Brasília, DF. Recuperado em 08 de julho de 2014 de <http://www.planalto.gov.br>.
- Mello, H. R. & Salotti, B. M. (2013). Efeitos do regime tributário de transição na carga tributária das companhias brasileiras, *Revista de Contabilidade e Organizações*, 19 2013. 3-15. Recuperado em 15 de janeiro de 2015 de <http://revistas.usp.br>.
- Melo, P. (2008, março). *KPMG Business Magazine*, n. 11. Recuperado em 20 de março de 2014, de <http://www.kpmg.com.br>.
- Mosquera, R. Q. & Lopes, A. B. (Coords). (2010). *Controvérsias jurídico contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética.
- Nakao, S. H. (2012). *A adoção de IFRS e o legado da conformidade contábil-fiscal mandatória*. Tese de Livre Docência, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. Universidade de São Paulo, São Paulo.
- Nobes, C. H. & Parker, R. (1981). *Comparative International Accounting*. Homewood, IL: Richard D. Irwin.
- Nobes, C., & Schwencke, H. R. (2006). Modelling the links between tax and financial reporting: a longitudinal examination of Norway over 30 years up to IFRS adoption. *European Accounting Review*, 15(1), 63-87.
- Oliveras E. & Puig, X. (2005). The changing relationship between tax and financial reporting in Spain. *Accounting in Europe*, 2(1), 195-207.
- Princípios Contábeis Geralmente Aceitos no Brasil. (2006). *Revista Agora*, vol. 1, n. 5. Mato Grosso do Sul.
- Pronunciamento Técnico CPC 04. (2008, 03 de outubro). Ativo Intangível. *Comitê de Pronunciamentos Contábeis*. Brasília, DF. Recuperado em 20 de fevereiro de 2015, de <http://www.cpc.org.br>.

Pronunciamento Técnico CPC 06 (2010, 02 de dezembro) – Operações de Arrendamento Mercantil. *Comitê de Pronunciamentos Contábeis*. Brasília, DF. Recuperado em 20 de fevereiro de 2015, de http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/163_CPC_06_R1_rev%2003.pdf.

Pronunciamento Técnico CPC 07. (2008, 03 de outubro). Subvenções e Assistência Governamental. *Comitê de Pronunciamentos Contábeis*. Brasília, DF. 03 de out. 2008. Recuperado em 01 de março de 2015, de <http://www.cpc.org.br>.

Pronunciamento Técnico CPC 12 (2008, 17 de dezembro). Ajuste a Valor Presente. *Comitê de Pronunciamentos Contábeis*. Brasília, DF. Disponível em: http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/219_CPC_12.pdf.

Pronunciamento Técnico CPC 15 - R1 (2011, 04 agosto). Combinação de Negócios. *Comitê de Pronunciamentos Contábeis*. Brasília, DF. Recuperado em 03 de março de 2015, de http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/235_CPC_15_R1_rev%2004.pdf.

Pronunciamento Técnico CPC 16. (2009, 08 de maio). Estoques. *Comitê de Pronunciamentos Contábeis*. Brasília, DF. Recuperado em 05 de março de 2015, de <http://www.cpc.org.br>.

Pronunciamento Técnico CPC 18 (2012, 13 de dezembro). Investimento em Coligada, em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto. *Comitê de Pronunciamentos Contábeis*. Brasília, DF. Recuperado em 08 de março de 2015, de [http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/263_CPC_18_\(R2\)_final.pdf](http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/263_CPC_18_(R2)_final.pdf).

Pronunciamento Técnico CPC 20 (2011, 20 de outubro). Custos de Empréstimos. *Comitê de Pronunciamentos Contábeis*. Brasília, DF. Recuperado em 01 de junho de 2015. http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/281_CPC20_R1.pdf.

Pronunciamento Técnico CPC 23. (2009, 26 de junho). Políticas Contábeis, Mudanças de Estimativa e Retificação de Erro. *Comitê de Pronunciamentos Contábeis*. Brasília, DF. Recuperado em 01 de março de 2015, de <http://www.cpc.org.br>.

Pronunciamento Técnico CPC 25. (2009, 26 de junho). Provisão e Passivo e Ativo Contingentes. *Comitê de Pronunciamentos Contábeis*. Brasília, DF. Recuperado em 11 de abril de 2015, de <http://www.cpc.org.br>.

Pronunciamento Técnico CPC 27 (2009, 31 de julho). Ativo Imobilizado. *Comitê de Pronunciamentos Contábeis*. Brasília, DF. Recuperado em 04 de março de 2015, de http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/316_CPC_27_rev%2003.pdf.

- Pronunciamento Técnico CPC 30 (2012, 08 de novembro) . Receitas. *Comitê de Pronunciamentos Contábeis*. Brasília, DF. Recuperado em 08 de março de 2015, de [http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/332_CPC%2030%20\(R1\)%203110212-limpo%20final.pdf](http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/332_CPC%2030%20(R1)%203110212-limpo%20final.pdf).
- Pronunciamento Técnico CPC 33. (2009, 04 de setembro). Benefícios a Empregados. *Comitê de Pronunciamentos Contábeis*. Brasília, DF. Recuperado em 09 de maio de 2015, de <http://www.cpc.org.br>.
- Pronunciamento Técnico CPC 38. (2009, 02 de outubro). Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração. *Comitê de Pronunciamentos Contábeis*. Brasília, DF. Recuperado em 05 de maio de 2015, de <http://www.cpc.org.br>.
- Pronunciamento Técnico CPC 39. (2009, 02 de outubro). Instrumentos Financeiros: Apresentação. *Comitê de Pronunciamentos Contábeis*. Brasília, DF. Recuperado em 04 de abril de 2015, de <http://www.cpc.org.br>.
- Pronunciamento Técnico CPC 40. (2009, 02 de outubro). Instrumentos Financeiros: Evidenciação. *Comitê de Pronunciamentos Contábeis*. Brasília, DF. Recuperado em 10 de junho de 2015, de <http://www.cpc.org.br>.
- Pronunciamento Técnico CPC 46. (2012, 20 de dezembro). Mensuração do Valor Justo. *Comitê de Pronunciamentos Contábeis*. Brasília, DF. em 01 de março de 2015, de http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/395_CPC%2046%20_final.pdf.
- Rodrigues, L. F. & Dantas, J. A. (2008). *Reserva de reavaliação: uma análise teórico-empírica à luz da lei 11.638, de 27 de dezembro de 2007*. Recuperado em 04 de julho de 2014, de http://www.unieuro.edu.br/downloads_2005/ruc_01_007.pdf
- Salotti, B. M., Murcia, F. D., Carvalho, N., & Flores, E. (2015). *IFRS No Brasil - Temas Avançados Abordados Por Meio de Casos Reais*. São Paulo: Atlas.Sampaio, M. F. (2000). *Contabilização do Imposto sobre o Rendimento das Sociedades*. Lisboa: Vislis Editores.
- Sarquis, R.W., Lucas, R. G., Lourenço, I. & Dalmácio, F. Z. (2014, January). *IFRS Accounting Systems' Classification: A New Emerging Cluster*. Recuperado em 15 de março de 2015, de <http://ssrn.com/abstract=2374610> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2374610>.

- Sayed, S., Kussaba, C. T. & Duarte, S. L. (2014). A Lei das Sociedades Anônimas e o Processo de Convergência para os Padrões Internacionais Contados pela História Oral e de Vida. In: *XIV Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 2014*. São Paulo.
- Schanz, D., & Schanz, S. (2010). Finding a New Tax Base for German Companies after the Abolishment of the One-Book System. *European Accounting Review*, 19(2), 311-341.
- Schoueri, L. E. (2010). O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. In R. Q Mosquera & A. B. Lopes (Coords), *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética.
- Shackelford, D. A., Slemrod, J., & Sallee, J. M. (2011). Financial reporting, tax, and real decisions: toward a unifying framework. *International Tax and Public Finance*, 18(4), 461-494.
- Silva, C. L. P. M. da, Santos, M. A. C. dos, Koga, G. H. & Barbosa, R. A. C. (2014). Tributação e IFRS no Brasil: Alterações na legislação do IRPJ, da CSLL, do PIS/PASEP e da COFINS, trazidas pela Lei n. 12.973/2014. *Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros*, 1(1), 393-422.
- Soderstrom, N. S. & Sun, K. J. (2007). IFRS Adoption and Accounting Quality: A Review. *European Accounting Review*, 16 (4), 675–702.
- Vergara, S. C. (2000). *Projetos e relatórios de pesquisa em administração*. São Paulo: Atlas.
- Weffort, E. F. J. (2003). *O Brasil e a harmonização contábil internacional: influências dos sistemas jurídico e educacional, da cultura e do mercado*. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo, São Paulo.