



Universidade de Brasília (UnB)

Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão Pública (FACE)

Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA)

Bacharelado em Ciências Contábeis

Ramon Fernandes de Souza

**PRINCIPAIS DIVERGÊNCIAS NOS CRITÉRIOS DE RECONHECIMENTO E
MENSURAÇÃO: UMA ANÁLISE COMPARATIVA DA LEI 11.638/07 (E
PRONUNCIAMENTOS DO CPC) E A LEI 12.973/14 (E LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA
COMPLEMENTAR).**

Brasília, DF

2016

Professor Doutor Ivan Marques de Toledo Camargo
Reitor da Universidade de Brasília

Professor Doutor Roberto de Goés Ellery Júnior
Diretor da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão Pública

Professor Doutor José Antônio de França
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais

Professora Doutor Jomar Miranda Rodrigues
Coordenador de Graduação do Curso de Ciências Contábeis – diurno

Professor Mestre Elivânio Geraldo de Andrade
Coordenador de Graduação do Curso de Ciências Contábeis - noturno

RAMON FERNANDES DE SOUZA

**PRINCIPAIS DIVERGÊNCIAS NOS CRITÉRIOS DE RECONHECIMENTO E
MENSURAÇÃO: UMA ANÁLISE COMPARADA DA LEI 11.638/07 (E
PRONUNCIAMENTOS DO CPC) E A LEI 12.973/14 (e LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA
COMPLEMENTAR).**

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia) apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Universidade de Brasília, como requisito parcial à conclusão da disciplina Pesquisa em Ciências Contábeis e consequente obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Jorge Katsumi Niyama

Brasília

2016

RAMON FERNANDES DE SOUZA

**PRINCIPAIS DIVERGÊNCIAS NOS CRITÉRIOS DE RECONHECIMENTO E
MENSURAÇÃO: UMA ANÁLISE COMPARADA DA LEI 11.638/07 (E
PRONUNCIAMENTOS DO CPC) E A LEI 12.973/14 (e LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA
COMPLEMENTAR).**

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

Aprovado em:

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Jorge Katsumi Niyama
Orientador
Universidade de Brasília

Prof. Dr. Paulo César de Melo Mendes
Examinador
Universidade de Brasília

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho à memória da minha amada avó, Maria Isaura, e ao meu avô, Manuel Antônio.

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, devo agradecer à Deus, pois ele quem me permitiu chegar a esse momento de glória e me capacitou para atravessar tamanha jornada.

Agradeço ao Prof.º Dr. Jorge Katsumi Niyama pela realização deste trabalho, pela atenção com que me orientou para que ele pudesse ser finalizado e aos demais professores da UnB que contribuíram para o meu aprendizado.

Devo agradecer, em especial, à minha mãe, Marília, e ao meu pai, Geraldo, que me ensinaram os valores mais preciosos e me guiaram durante toda a vida com imenso carinho.

Devo agradecer também à minha namorada, Lorhany, que suportou esses 5 anos de curso ao meu lado, e me apoiou nos momentos mais difíceis.

Agradeço ao meu irmão, Renan, pela amizade e companheirismo.

Esse trabalho também não seria possível sem a colaboração dos meus amigos, integrantes da Seção de Sobrevoos do EMAER, e em especial do Cel. Consorte, aos quais serei sempre grato.

RESUMO

A contabilidade brasileira tem passado por significativas mudanças devido à sua adesão às normas internacionais de contabilidade. O órgão responsável por introduzir as normas internacionais no País é o Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, e seus pronunciamentos precisam ser referendados pelos órgãos reguladores brasileiros, como o Conselho Federal de Contabilidade – CFC, a Comissão de Valores Mobiliários – CVM, o Banco Central do Brasil – BACEN, a Superintendência de Seguros Privados - SUSEP e as agências reguladoras de determinados setores. O ato legal responsável por atualizar a legislação societária até então vigente foi a Lei nº 11.638/07, que alterou a Lei nº 6.404/76 ao introduzir os novos métodos contábeis recomendados pelo IASB. Diante de tais mudanças, fez-se necessário atualizar a legislação fiscal, o que foi feito pela edição da Lei nº 11.941/09, que criou o Regime Tributário de Transição - RTT. A edição da Lei nº 12.973/14 revogou o RTT e ajustou a legislação fiscal aos novos critérios contábeis. Desta maneira, a pesquisa buscou verificar quais são as principais diferenças entre os procedimentos de escrituração contábil, que são normatizados pelos pronunciamentos do CPC e pela legislação societária, e os procedimentos de escrituração fiscal, normatizados pela Lei nº 12.973/14 e legislação complementar. Para isso, foi realizada uma pesquisa documental, na qual foram analisados os textos da Lei nº 12.973/14 e legislação fiscal complementar e os textos dos Pronunciamentos do CPC e da legislação societária. O estudo apontou que a Lei nº 12.973/14 atingiu seus objetivos e, de modo geral, se preocupou em estabelecer mecanismos de controle, utilizando-se dos controles em subcontas e do controle no Lalur, para manter a independência entre legislação fiscal e contábil nos assuntos em que há divergência de tratamento entre estas.

Palavras-chave: Contabilidade Tributária. Lei 12.973/14. CPC. Convergência Internacional. Lei 11.638/07. Lei 11.941/09.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	8
1.1. Contextualização	8
1.2. Problema de pesquisa	9
1.3. Objetivo Geral	10
1.4. Justificativa.....	10
2. REFERENCIAL TEÓRICO	11
2.1. Histórico da Legislação Societária	11
2.1.1. <i>Lei nº 6.404/76</i>	11
2.1.2. <i>Lei nº 11.638/07</i>	11
2.2. Organismos Normatizadores da Área Contábil.....	12
2.2.1. <i>International Accounting Standards Boards - IASB</i>	12
2.2.2. <i>Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC</i>	12
2.3. Histórico da Legislação Tributária	13
2.3.1. <i>Lei nº 9.249/95</i>	13
2.3.2. <i>Lei nº 11.941/09</i>	13
2.3.3. <i>Lei nº 12.973/14</i>	14
3. METODOLOGIA DA PESQUISA.....	15
4. RESULTADO DA PESQUISA	16
4.1. Avaliação de investimentos em coligadas e controladas.....	16
4.1.1. <i>Investimentos em coligadas e controladas no país</i>	16
4.1.2. <i>Investimentos em coligadas e controladas no exterior</i>	18
4.2. Juros sobre Capital Próprio	19
4.3. Permuta de ativos ou passivos avaliados ao valor justo	20
4.4. Avaliação a valor justo – ganho de capital na subscrição de ações.....	22
4.5. <i>Goodwill</i>	23
4.6. Contratos de concessão de serviços públicos e de construções.....	24
4.7. Doações	25
4.8. Gastos com emissão de ações e debêntures.....	26
4.9. Deságio na colocação de debêntures	27
4.10. Prêmio na emissão de debêntures.....	27
4.11. Depreciação.....	28
4.12. Impairment	29
4.13. Leasing	29
4.14. Pesquisa e Desenvolvimento	33

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	36
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	39
APÊNDICE.....	44
Apêndice - A	45

1. INTRODUÇÃO

1.1. Contextualização

O processo de convergência das normas contábeis brasileiras às normas internacionais emitidas pelo IASB teve um impulso significativo com a edição da Lei nº 11.638/07, mas à época, gerou uma preocupação para os contadores (e à administração) porque seus critérios de reconhecimento e mensuração não se compatibilizavam com os procedimentos de tributação. Por muitos anos, as autoridades fiscais brasileiras ditaram as normas contábeis no País, fazendo com que a contabilidade praticada se afastasse das boas práticas que orientavam a teoria da contabilidade.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC foi criado como órgão responsável por analisar as normas emitidas pelo IASB, adaptá-las e introduzi-las na contabilidade nacional, no entanto, necessitam ser referendadas pelos órgãos reguladores brasileiros, como o Conselho Federal de Contabilidade – CFC, a Comissão de Valores Mobiliários – CVM, o Banco Central do Brasil – BACEN, Superintendência de Seguros Privados - SUSEP e as agências reguladoras de determinados setores.

Os Pronunciamentos emitidos pelo CPC, apesar de serem de adoção obrigatória pelos profissionais da contabilidade, não possuem força legal, necessitando que sejam referendadas pelos organismos reguladores para serem mandatórias e se transformarem em normas. Nesse contexto, foi editada a Lei nº 11.638/07, que alterou e revogou dispositivos da Lei nº 6.404/76, e estendeu às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações contábeis. Conforme Iudícibus et al (2010), a referida Lei, além de determinar a segregação da contabilidade para fins de elaboração das Demonstrações Contábeis e para fins fiscais, veio a reforçar o importante conceito da essência sobre a forma, fundamental para que a Contabilidade possa fornecer informações relevantes aos administradores da entidade, aos investidores, aos credores, aos empregados, ao governo e a sociedade em geral.

Diante das mudanças introduzidas pelo processo de convergência contábil, surgiu a necessidade de proporcionar segurança jurídica às entidades brasileiras que viessem a adotar os critérios de reconhecimento e mensuração da lei societária, já que sabidamente estavam em conflito com as regras da legislação tributária, sendo necessário dessa forma, “harmonizar” as novas regras com as normas tributárias do País. Foi então editada a Lei nº 11.941/09, da qual

podemos destacar a criação do Regime Tributário de Transição – RTT, que formalizou a desvinculação entre as regras do Fisco e as previstas na Contabilidade do ponto de vista de escrituração da entidade. As diferenças apuradas entre registros contábeis e fiscais passaram a ser controladas no E-Lalur e no F-Cont, fazendo com que uma mudança na regra contábil não afetasse diretamente a forma de registro fiscal e vice-versa. O RTT considerou, para fins fiscais, as regras existentes no final do ano de 2007, e com isso, as novas normas contábeis passaram a ser neutras do ponto de vista tributário, ou seja, não tendo efeitos fiscais. Sem dúvida, a criação do RTT proporcionou maior credibilidade às demonstrações contábeis elaboradas em consonância com as normas internacionais de contabilidade contempladas na mencionada Lei nº 11.638/07.

Como o próprio nome sugeria, o instrumento legal criado pela Lei nº 11.941/09, era de caráter transitório já que na prática, obrigava as empresas brasileiras a manter controles segregados à parte da escrituração mercantil. Com isso, esperava-se que a Receita Federal viesse a revogar o RTT e estabelecer novas normas tributárias gerando expectativas para as empresas. Nesse sentido, em 2014, foi editada a Lei nº 12.973, conversão da Medida Provisória nº 627/13 e, conforme previa o parágrafo 1º, art. 15 da Lei nº 11.941/09, revogou o RTT e disciplinou os efeitos tributários dos novos métodos e critérios contábeis.

1.2. Problema de Pesquisa

A recente alteração na legislação societária, com a introdução dos métodos e critérios contábeis internacionais, tem originado muitas discussões entre os profissionais da contabilidade. Esse problema se torna ainda mais complexo quando se acrescenta as alterações na legislação fiscal, que buscam acompanhar a evolução da contabilidade no País.

Recentemente foi editada a Lei 12.973/14 a qual atualiza a legislação tributária às normas contábeis internacionais introduzidas no País e revoga o Regime Tributário de Transição – RTT que havia sido criado pela Lei 11.941/09.

Diante disso, o presente trabalho visa responder ao seguinte problema de pesquisa: quais são as principais diferenças entre os procedimentos de escrituração contábil, que são normatizados pelos pronunciamentos do CPC e pela legislação societária e os procedimentos de escrituração fiscal, normatizados pela Lei nº 12.973/14 e legislação complementar.

1.3. Objetivo geral

Esse trabalho tem por objetivo identificar as diferenças existentes entre as normas contábeis e as determinações tributárias. Para isso, foi necessário comparar o texto da Lei nº 12.973/14, confrontando-o com o texto da Lei nº 11.638/07 e dos pronunciamentos do CPC para efetuar as devidas análises e comparações. A pesquisa não teve por objetivo analisar todas as diferenças existentes, porém, aquelas de maior relevância e de maior interesse para os profissionais da contabilidade.

1.4. Justificativa

O trabalho acrescenta na área contábil ao elucidar os principais pontos de divergências entre a contabilidade societária e fiscal. Esse trabalho poderá ser uma fonte de consulta também para estudantes que desejam aprofundar seus conhecimentos na área tributária assim como correlacionar as normas tributárias com as normas oriundas da convergência contábil.

A pesquisa se faz relevante, também, ao ser considerado que a publicação da Lei nº 12.973/14 ainda é recente, carecendo de maiores esclarecimentos e ampla divulgação dentro da comunidade científica e profissional.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. Histórico da Legislação Societária

2.1.1. Lei nº 6.404/76

A Lei nº 6.404/76, conforme é possível extrair da Exposição de Motivos nº 196, de 24 de julho de 1976, teve por objetivo criar a estrutura jurídica necessária ao fortalecimento do mercado de capitais de risco no País. Essa norma surgiu da necessidade de garantir ao acionista minoritário o retorno e segurança de seus investimentos através de um sistema de regras devidamente estabelecidas.

Conforme Iudícibus et al (2010), a Lei nº 6.404/76 representou, à época, uma grande revolução na Contabilidade brasileira, ao introduzir técnicas para as quais poucos profissionais da área estavam preparados.

2.1.2. Lei nº 11.638/07

No intuito de introduzir no País as normas internacionais de contabilidade, foi editada a Lei 11.638/07, que alterou e revogou dispositivos da Lei nº 6.404/76, e estendeu às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras.

Como é possível extrair da Exposição de Motivos da Lei nº 11.638/07, a edição desta norma teve por objetivo modernizar e harmonizar as disposições da referida norma com os princípios fundamentais e melhores práticas internacionais, visando à inserção do Brasil no processo de globalização econômica que ocorria à época.

Segundo Iudícibus et al (2010), a promulgação da Lei 11.638/07 teve grande importância ao possibilitar a convergência às normas internacionais no País e determinou a segregação entre Contabilidade para fins de Demonstrações Contábeis e Contabilidade para fins fiscais.

Cabe destacar as normas contidas no art. 177 da referida Lei, nas quais se determinou que os novos critérios contábeis não surtiram efeitos tributários, e caberia ao contribuinte registrá-los em livros auxiliares, sem modificação da escrituração mercantil, ou no caso da elaboração das demonstrações para fins tributários, na escrituração mercantil, desde que fossem efetuados em seguida lançamentos contábeis adicionais que assegurassem a

preparação e a divulgação de demonstrações financeiras com observância do disposto no caput do artigo 177.

Dessa maneira, a Lei nº 11.638/07 deixou evidenciada a sua intenção de expurgar a influência da legislação tributária na elaboração das demonstrações contábeis e possibilitou à escrituração contábil se aproximar dos princípios e práticas contábeis geralmente aceitas.

2.2. Organismos Normatizadores da Área Contábil

2.2.1. *International Accounting Standards Board - IASB*

Para Niyama e Silva (2013) a Contabilidade, por ser uma ciência social, é fortemente modificada pelo ambiente em que atua, resultando em diferentes princípios e práticas adotadas nos diversos países. Ainda segundo os autores, por ser a Contabilidade a principal linguagem entre os diversos agentes econômicos, essas diferenças constituem-se em grande problema à melhor compreensão e comparabilidade das informações de natureza econômico-financeira, surgindo a necessidade de padronização das normas contábeis no mundo.

Atualmente, o órgão responsável por desenvolver as normas internacionais de contabilidade é o *International Accounting Standards Board* (IASB), como menciona Niyama e Silva (2013), tem os seguintes objetivos: i) desenvolver, no interesse público, um único conjunto de normas contábeis globais de alta qualidade, inteligíveis e exequíveis, que exijam informações de alta qualidade, transparentes e comparáveis nas demonstrações contábeis e em outros relatórios financeiros para ajudar os participantes do mercado de capital e outros usuários em todo o mundo a tomar decisões econômicas; ii) promover o uso e a aplicação rigorosa dessas normas; e iii) promover a convergência entre as normas contábeis locais e as Normas Internacionais de Contabilidade de alta qualidade.

2.2.2. *Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC*

Para que as normas internacionais de contabilidade pudessem ser inseridas no Brasil, foi necessária a criação de um órgão cuja função é analisar e discutir as normas do IASB, com a finalidade de emitir seus Pronunciamentos, Interpretações e Orientações. Esse órgão é o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis foi formalizado pela Resolução nº 1.055/05 do Conselho Federal de Contabilidade, após o acordo entre seis entidades não governamentais, a saber: APIMEC NACIONAL – Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais, ABRASCA – Associação Brasileira das

Companhias Abertas, BM&FBOVESPA – Bolsa de Valores de São Paulo, FINECIFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras e IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil. O CPC tem como função emitir os seus Pronunciamentos Técnicos depois de discutir com entidades envolvidas e após as audiências públicas.

2.3. Histórico da Legislação Tributária

2.3.1. Lei nº 9.249/95

Outra importante norma para esse estudo é a Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, que trata de matéria tributária e alterou a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido. Cabe destacar que a referida Lei foi editada em uma fase de estabilização da economia do País e seus artigos foram elaborados no sentido de atualizar a legislação tributária à nova realidade econômica brasileira.

Conforme a Exposição de Motivos da Lei nº 9.249/95, o referido diploma legal teve por objetivo simplificar a apuração do imposto no intuito de reduzir as vias de planejamento fiscal, uniformizar o tratamento tributário dos diversos tipos de renda para integrar a tributação das pessoas e jurídicas, ampliar o campo de incidência do tributo, com vistas a alcançar os rendimentos auferidos no exterior por contribuintes estabelecidos no País e articular a tributação das empresas com o Plano de Estabilização Econômica.

Dentre as principais alterações trazidas pela Lei, destaca-se a extinção dos efeitos da correção monetária das demonstrações financeiras, a redução da alíquota do IRPJ de 25 % (vinte e cinco por cento) para 15 % (quinze por cento), introduz a possibilidade de remuneração do capital próprio investido na atividade produtiva, permitindo a dedução dos juros pagos aos acionistas até o limite da variação da Taxa de Juros de Longo prazo – TJLP, estabelece que os lucros e dividendos serão tributados na empresa e introduz a tributação de renda auferida fora do País.

2.3.2. Lei nº 11.941/09

Em 27 de maio de 2009 foi editada a Lei nº 11.941/09, da qual se destaca a instituição do Regime Tributário de Transição – RTT.

Conforme Cardoso (2012), o legislador optou por instituir o Regime Tributário de Transição devido ao desconhecimento dos impactos da adoção das normas internacionais na arrecadação. O RTT então considera, para fins fiscais, as regras existentes no final de 2007,

fazendo com que as novas normas de introdução das Normas Internacionais de Contabilidade ficassem neutras para fins fiscais.

Cardoso (2012) destaca, ainda, a obrigatoriedade das pessoas jurídicas submetidas ao RTT de passarem a elaborar, ao menos, duas demonstrações de resultado, visando atender as determinações da legislação societária introduzidas pela Lei nº 11.638/07 e as determinações da legislação societária anterior, vigente até 31 de dezembro de 2007.

2.3.3. *Lei nº 12.973/14*

Dado o caráter temporário do RTT, fazia-se necessária a edição de uma norma que o revogasse e regulamentasse os ajustes tributários decorrentes da adoção dos novos métodos e critérios contábeis.

Conforme podemos extrair da Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 627/13, o fato de o RTT definir como base de cálculo os critérios contábeis vigentes até 31 de dezembro de 2007, legislação societária então revogada, provocou inúmeros questionamento e gerou insegurança jurídica e complexidade na administração dos tributos.

Diante dos problemas existentes, foi editada a MP nº 627/13, posteriormente convertida na Lei nº 12.973/14, com o objetivo de adequar a 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.

3. METODOLOGIA DA PESQUISA

Esse estudo é considerado, do ponto de vista da abordagem do problema, como uma pesquisa qualitativa tendo em vista que realiza observações mais aprofundadas do assunto e não se utiliza de tratamento estatístico aos dados levantados.

Quanto aos objetivos da pesquisa, esse estudo é classificado como descritivo. Segundo Beuren (2008), a pesquisa descritiva tem como principal objetivo descrever características de determinada população ou fenômeno, ou seja, deve identificar, relatar ou comparar, entre outros aspectos

Quanto à técnica utilizada no estudo, a pesquisa se classifica como documental. Conforme Beuren (2008), a pesquisa documental baseia-se em materiais que ainda não receberam um tratamento analítico. Para a realização do trabalho, foram analisados textos legais, instruções normativas e pronunciamentos técnicos.

O método utilizado para a realização da pesquisa foi a apresentação e análise das principais mudanças trazidas na Lei nº 12.973/14, juntamente com outros diplomas legais de matéria tributária, e compará-los às normas contábeis prescritas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC e pela legislação societária. Os tópicos discutidos foram selecionados por sua complexidade e relevância, sendo eles: (i) Avaliação de Investimentos em Coligadas e Controladas, (ii) Juros Sobre o Capital Próprio, (iii) Permuta de Ativos ou Passivos Avaliados ao Valor Justo, (iv) Avaliação a Valor Justo – Ganho de Capital na Subscrição de Ações, (v) *Goodwill*, (vi) Contratos de Concessão de Serviços Públicos, (vii) Doações, (viii) Gasto com Emissão de Ações e Debêntures, (ix) Deságio na Colocação de Debêntures, (x) Prêmio na Emissão de Debêntures (xi) Depreciação, (xii) *Impairment*, (xiii) *Leasing*, (xiv) Pesquisa e Desenvolvimento.

Ao final foi elaborado um quadro-resumo elucidativo, que consta no Apêndice A , no qual se encontram dispostos o tratamento fiscal e o tratamento contábil a ser utilizado em cada tema apresentado no estudo.

4. RESULTADOS DA PESQUISA

Nesse capítulo, são apresentadas as principais divergências no critério de reconhecimento, mensuração e classificação entre as regras societárias e tributárias.

4.1. Avaliação de Investimentos em Coligadas e Controladas

O art. 2º da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, altera vários artigos do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. Esse Decreto-Lei trata do Imposto sobre o lucro das pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil. Um desses artigos que teve sua redação alterada na conversão da Medida Provisória nº 627/2013 em Lei foi o art. 21, com a inserção do inciso VI. O art. 21 trata da avaliação de investimento pelo valor de patrimônio líquido, conforme detalhado nos próximos tópicos.

4.1.1. Investimentos em Coligadas e Controladas no País:

a) Tratamento Fiscal

A legislação fiscal, para definir o que é coligada e controlada, utilizou-se da definição prevista na legislação societária, conforme podemos extrair do art. 173 da Instrução Normativa nº 1.515/14, da Secretaria da Receita Federal:

“Art. 173. Na data da adoção inicial, as participações societárias de caráter permanente serão avaliadas de acordo com a Lei nº 6.404, de 1976.”.

O art. 21 do Decreto-Lei nº 1.598/77 dispõe que o contribuinte deverá, em cada balanço, avaliar o investimento pelo valor de patrimônio líquido da investida, e para isso deverá observar o texto do art. 248 da Lei nº 6.404/76 e as normas elencadas nos incisos I a VI.

O valor do patrimônio líquido da investida será apurado com base em balanço patrimonial ou balancete de verificação levantados na mesma data do balanço do contribuinte ou até 2 (dois) meses antes. As divergências relevantes de critérios contábeis deverão ser eliminadas mediante ajustes no balanço ou balancete da investida. O valor do investimento do contribuinte será determinado mediante a aplicação da porcentagem da participação sobre o patrimônio líquido ajustado da investida.

A IN nº 1.515/14, seguindo o que orienta o Decreto-lei nº 1.598/77, esclarece que após a apuração do valor do investimento, a diferença deverá ser lançada a débito ou a crédito da conta de investimento. Salaria também que os lucros ou dividendos distribuídos pela investida deverão ser lançados pelo contribuinte como redução do valor do investimento e não afetarão as contas de resultado. No seu art. 95, assim como o art. 23 do Decreto-lei 1.598/77, deixa claro que a contrapartida do ajuste do valor do investimento, por aumento ou redução, não será computada na determinação do lucro real. Também se pode aferir a não inclusão do lucro obtido em investimento avaliado pelo Método da Equivalência Patrimonial para fins de apuração do lucro real no art. 6º, inciso VI, da IN nº 1.515/14.

A IN nº 1.515/14, nos artigos que tratam da avaliação do investimento pelo Método da Equivalência Patrimonial, não deixa claro como é feito o registro da contrapartida do ajuste do valor do investimento, porém, observando a prática utilizada pela mesma instrução normativa em assuntos semelhantes, pode-se utilizar o seguinte procedimento: quando o resultado da equivalência patrimonial for credor, será lançado na parte "A" do livro de apuração do Lucro Real como item de exclusão do lucro líquido do exercício para fins de determinação do Lucro Real e quando o resultado da equivalência patrimonial for devedor, será lançado na parte "A" do livro de apuração do Lucro Real como item de adição do lucro líquido do exercício para fins de determinação do Lucro Real.

b) Tratamento Contábil

A Lei nº 6.404, de 15 de Dezembro de 1976, definiu coligada como sociedades nas quais a investidora tenha influência significativa. A influência significativa pode ser presumida quando a investidora for titular de 20% (vinte por cento) ou mais do capital votante da investida, sem controlá-la. Já a Controlada é a sociedade na qual a controladora é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores.

Conforme o art. 248 da Lei 6.404/76, os investimentos em coligadas, controladas e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum serão avaliados pelo Método de Equivalência Patrimonial. O valor do patrimônio líquido da investida será determinado com base em balanço patrimonial ou balancete de verificação levantado na mesma data ou, no máximo, até 60 dias antes da data do balanço da companhia. A determinação do valor do investimento se dará por meio da aplicação da porcentagem da participação no capital da coligada ou controlada sobre o patrimônio líquido apurado na investida.

Quanto à diferença entre o valor do investimento e o seu custo de aquisição, a Lei das SA(s) determina que ela somente será registrada como resultado do exercício quando:

- a) decorrer de lucro ou prejuízo apurado na coligada ou controlada;
- b) se corresponder, comprovadamente, a ganhos ou perdas efetivos;
- c) no caso de companhia aberta, com observância das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários.

Conforme Iudícibus et al (2010), as demais mutações de patrimônio líquido, que não sejam as decorrentes de lucro, serão reconhecidas no saldo contábil do investimento, mas terão como contrapartida o próprio patrimônio líquido do investidor, em conta de mesma natureza daquela verificada na coligada ou controlada.

4.1.2. Investimentos em Coligadas e Controladas no exterior:

a) Tratamento Fiscal

A Lei nº 12.793/14 inovou em relação à Medida Provisória nº 627/13 ao incluir o inciso VI no art. 21 do Decreto-lei nº 1.598/77, o qual determina que nos casos de filiais, sucursais, controladas e coligadas, domiciliadas no exterior, aplicam-se as normas da legislação correspondente do país hospedeiro.

Acerca desta nova disposição, a Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio da Instrução Normativa nº 1.515/14, Parágrafo Único do art. 93, esclarece que o patrimônio da entidade domiciliada no exterior será apurado conforme as regras do país hospedeiro e as diferenças relevantes decorrentes da diferença de critérios deverão ser eliminadas por meio de ajustes no balanço ou balancete da investida.

Quantos aos efeitos fiscais, apesar de a legislação não expressar de forma clara, infere-se do texto da IN nº 1.515/14 que, após os ajustes no balanço da investido visando a eliminação das diferenças de critérios, o tratamento a ser dispensado segue o mesmo procedimento adotado para os investimento em coligada e controlada sediadas no País, ou seja, com neutralidade tributária.

b) Tratamento Contábil

O Método de Equivalência Patrimonial é também obrigatório para o contribuinte que possui investimentos em coligada ou controlada no exterior. Os procedimentos adotados para avaliar tais investimentos no exterior são semelhantes aos adotados dentro do país, destacando-se a aplicabilidade de avaliação pelo MEP também para as filiais, agências, sucursais ou dependências no exterior.

Quanto à uniformidade de critérios, a prática que poderá ser adotada é ajustar extra contabilmente as demonstrações da investida, apurando-se “demonstrações contábeis ajustadas” que reflitam os princípios contábeis adotados pela controladora. Após esse procedimento é que se inicia a conversão das demonstrações para moeda nacional.

O CPC 02 - Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio em Investimentos no Exterior e Conversão de Demonstrações Contábeis estabelece os passos a serem seguidos no reconhecimento e mensuração das avaliações de investimentos societários no exterior avaliados pelo MEP.

Por oportuno, cabe lembrar que deixa de ser adotado o conceito de relevância para determinação dos investimentos a serem avaliados pelo MEP.

4.2. Juros sobre Capital Próprio:

a) Tratamento Fiscal

A Lei 12.973/14 trouxe também alterações no cálculo dos Juros Sobre o Capital Próprio (JCP), ao dispor em seu art. 9º, que altera o art. 9º da Lei nº 9.249/95 incluindo-lhe o Parágrafo 12, que a conta Capital Social incluirá todas as ações previstas no art. 15 da Lei nº 6.404/76, ainda que classificadas em contas de passivo na escrituração comercial.

Conforme o caput do art. 9º, a pessoa jurídica poderá deduzir os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócio ou acionista, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP. São dedutíveis desde que escriturados em conta de resultado (despesa), procedimento este que já era adotado antes dessa Lei.

O JCP, diferentemente dos dividendos, é tributado na fonte à alíquota de 15%. O valor creditado a título de JCP ainda pode, conforme a legislação vigente, ser imputada ao valor dos dividendos.

b) Tratamento Contábil

Para o cálculo dos JCP, a Lei nº 12.973/14 determinou que esse seria calculado sobre as seguintes contas do Patrimônio Líquido: Capital Social, Reservas de Capital, Reservas de Lucros, Ações em Tesouraria e Prejuízos Acumulados.

O JCP foi criado pelo Governo Federal para evitar um possível aumento de carga tributária sobre as empresas após a extinção da correção monetária das demonstrações financeiras. Apesar de a entidade ter de contabilizar o JCP como despesa financeira para

atender a legislação fiscal e torná-lo dedutível, a Comissão de Valores Imobiliários – CVM, por meio de sua deliberação 683/12, item 10 e 11, entende que o JCP, em sua essência, assemelha-se aos dividendos obrigatórios, portanto, devem receber o mesmo tratamento destes, ou seja, embora contabilmente escriturados como despesa (em conta de resultado) devem, para fins de publicação, serem reclassificados e tratados como “distribuição” de lucros, no caso de companhias abertas e instituições financeiras, procedimento já observado antes da vigência da Lei.

4.3. Permuta de ativos ou passivos avaliados ao valor justo:

a) Tratamento Fiscal

O art. 13 da Lei nº 12.973/14 dispõe sobre o tratamento fiscal do ganho decorrente da avaliação a valor justo de ativo ou passivo. A novidade trazida pela Lei, em referência a MP nº 627/13, é o tratamento fiscal do ganho auferido na permuta de ativo ou passivo avaliado com base no valor justo.

A prática fiscal exige que tal ganho seja evidenciado contabilmente em subconta vinculada ao ativo ou passivo. Quanto à sua inclusão na determinação do lucro real, a lei diz que essa inclusão ocorrerá à medida que o ativo ou o passivo, recebido na permuta, for realizado, no caso do ativo, ou for liquidado ou baixado, no caso do passivo. Nos casos em que o ganho não for evidenciado em subconta, esse ganho será tributado, conforme o parágrafo 3º, art. 41 da IN nº 1.515/14.

Os Art. 43 e 45 da IN 1.515/14 detalham os procedimentos a serem utilizados na contabilização do ganho e de sua realização. O art. 43 trata do ganho auferido na permuta de ativos avaliados a valor justo, estabelecendo que o tributo poderá ser diferido desde que a diferença entre os valores dos ativos seja registrada em subconta vinculada ao ativo recebido. Ainda no art. 43, seus §1º ao §7º fornecem informações mais específicas quanto ao procedimento, das quais podemos destacar:

I – o ganho será registrado a crédito em conta de receita ou de patrimônio líquido em contrapartida à subconta vinculada ao ativo recebido;

II – o valor registrado na subconta será baixado à medida que o ativo for realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa;

III – caso o valor realizado do ativo seja dedutível, o valor da subconta baixado conforme item anterior deverá ser adicionado ao lucro líquido na determinação do lucro real no período de apuração relativo à baixa;

IV – caso seja indedutível, o valor realizado do ativo, incluído o valor da subconta baixado conforme o item II, deverá ser adicionado ao lucro líquido na determinação do lucro real no período de apuração relativo à realização.

O art. 45 trata do registro do ganho na permuta de passivos, e de modo geral, segue a mesma linha do art. 43, cabendo destacar que o valor registrado na subconta será baixado quando o passivo for liquidado ou baixado.

b) Tratamento Contábil

O procedimento utilizado pela legislação fiscal está em sintonia com o estabelecido pela legislação societária, que criou a conta Ajuste de Avaliação Patrimonial, por meio da Lei nº 11.638/07, e a alterou por meio da Lei nº 11.941/09, a qual recebe as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuído a elementos do ativo ou do passivo, em decorrência de sua avaliação a valor justo, enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência.

Conforme observa Júnior e Oliveira (2012), o dispositivo legal que criou a conta de Ajuste de Avaliação Patrimonial é sucinto e carece de maiores detalhes acerca de quais tipos de ativos e passivos poderão ser avaliados a valor justo.

É importante destacar que a conta de ajuste de avaliação patrimonial deverá ter contas analíticas com títulos específicos para registro de cada item patrimonial passível de atualização, visando melhorar o controle e a identificação quando da sua realização.

Iudícibus et al (2010) detalha o tratamento dado aos instrumentos financeiros disponíveis para venda, os quais têm seus valores ajustados pelo seu valor justo. Esses instrumentos têm as contrapartidas dos ajustes ao valor justo registradas em conta de patrimônio líquido e somente transitam para contas de resultado quando da reclassificação para venda imediata ou quando forem liquidados. Nas reorganizações societárias, como cisões, fusões e incorporações, os ativos e passivos também deverão ser avaliados ao valor justo, e a contrapartida dessa avaliação deverá ser registrada em conta de Ajuste de Avaliação Patrimonial, não passando pelo resultado do período.

O CPC 46 é o responsável por estabelecer as diretrizes contábeis para a mensuração do valor justo de ativos e passivos, financeiros ou não financeiros, e em seu item 9, define valor justo como o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada entre participantes do mercado na data de mensuração.

4.4. Avaliação a Valor Justo – Ganho de Capital na Subscrição de Ações

a) Tratamento Fiscal

O art. 17 da Lei nº 12.973/14 refere-se ao tratamento dado ao ganho decorrente de avaliação ao valor justo de bem do ativo incorporado ao patrimônio de outra pessoa jurídica, na subscrição em bens de capital social, ou de valores mobiliários emitidos por companhia. Conforme o artigo supracitado, esse ganho não será computado na determinação do lucro real, desde que o aumento no valor do bem do ativo seja evidenciado contabilmente em subconta vinculada à participação societária ou aos valores mobiliários, com discriminação do bem objeto de avaliação com base no valor justo, em condições de permitir a determinação da parcela realizada em cada período.

A IN nº 1.515/14, detalha em seus artigos 54 e 55 o tratamento fiscal que deve ser dado para o ganho de capital na subscrição de capital. No art. 54, é importante destacar o § 1º, que traz as hipóteses em que o ganho será considerado na determinação do lucro real, que seriam: a) nas situações de alienação ou na liquidação da participação societária ou dos valores mobiliários, pelos montantes realizados; b) proporcionalmente ao valor realizado, no período-base em que a pessoa jurídica que houver recebido o bem realizar seu valor, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, ou com ele integralizar capital de outra pessoa jurídica; c) na hipótese de bem não sujeito a realização por depreciação, amortização ou exaustão que não tenha sido alienado, baixado ou utilizado na integralização do capital de outra pessoa jurídica, nos 5 (cinco) anos-calendário subsequentes à subscrição em bens de capital social, ou de valores mobiliários emitidos por companhia, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período de apuração (esta última é novidade em relação à MP 627/2013).

A IN nº 1.515/14 normatiza em seu § 2º, art 54 que, no caso de não evidenciação por meio de subconta conforme orienta o caput do mesmo artigo, o ganho será tributado, de imediato.

O art. 55 esclarece o procedimento a ser adotado para que o tributo seja diferido, seguindo o que normatiza a Lei nº 12.973/14. Seguindo o que normatiza o art. 19 da referida lei, a Secretaria da Receita Federal disciplinou o controle feito em subcontas, como se pode verificar nos Parágrafos 1º ao 4º do art. 55 da IN nº 1.515/14. O ganho de capital na subscrição de ações a valor justo será registrado a crédito em conta de receita ou de patrimônio líquido em contrapartida à subconta vinculada à participação societária ou aos valores mobiliários adquiridos. Outros aspectos são que, o ganho poderá ser excluído da

determinação do lucro real no período de apuração em que for apurado como receita, o valor registrado nas subcontas serão baixados conforme as hipóteses elencadas no incisos I, II e III, §1º, art. 54 da Instrução Normativa nº 1.515/14.

b) Tratamento Contábil

O tratamento contábil é semelhante ao item anterior, ou seja, a contrapartida do ganho decorrente da avaliação a valor justo de ativo ou passivo deverá ser registrada na conta de Ajuste de Avaliação Patrimonial, e será incorporada no resultado do exercício quando da realização do ativo ou liquidação do passivo.

4.5. Goodwill

a) Tratamento Fiscal

No Brasil, o *goodwill* é regulamentado como ágio por rentabilidade futura, e corresponde à diferença entre o custo de aquisição do investimento e o somatório dos valores de patrimônio líquido na época de aquisição e da mais ou menos-valia.

O art. 22 da Lei nº 12.973/14 estabelece o tratamento tributário dado às aquisições, fusões ou cisões com ágio por rentabilidade futura. Conforme o artigo, a entidade que absorver patrimônio de outra, na qual detinha participação societária adquirida com ágio por rentabilidade futura (*goodwill*) decorrente da aquisição de participação societária entre partes não dependentes, poderá excluir para fins de apuração do lucro real dos períodos de apuração subsequentes o saldo do ágio por rentabilidade futura registrado na contabilidade na data da aquisição da participação societária, à proporção de 1/60 (um sessenta avos), no máximo, para cada mês de apuração.

O art. 28 da Lei nº 12.973/14 se refere à redução do valor do ágio por rentabilidade futura, afirmando que a contrapartida dessa redução, ainda que mediante redução ao valor recuperável, não será computada na determinação do lucro real.

Conforme o art. 32 da mesma Lei, o contribuinte somente poderá reconhecer na apuração do lucro real os valores contabilizados como redução ao valor recuperável na alienação ou baixa do bem correspondente. Acerca do assunto, a IN nº 1.515/14 normatiza que a redução do valor do goodwill registrada em conta de resultado não será computada na determinação do lucro real, devendo essa contrapartida ser registrada no Lalur como adição ao lucro líquido para apuração do lucro real na Parte A, relativamente ao ágio por

rentabilidade futura, e controlada na Parte B para exclusão futura quando da apuração do ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento.

b) Tratamento Contábil

Segundo Iudícibus et al (2010) o ágio por expectativa de rentabilidade futura permanecerá como ativo da contabilidade até a baixa do investimento por alienação ou por *impairment*¹. Com isso, teremos contabilmente um valor de *goodwill* (ágio) diferente do apurado fiscalmente que prevê sua amortização em 5 anos.

4.6. Contratos de Concessão de Serviços Públicos e de Construções

a) Tratamento Fiscal

A Lei nº 12.973/14 inovou no seu artigo 36, que estabelece norma a respeito de contrato de concessão de serviços públicos. Segundo o dispositivo, o lucro decorrente da receita reconhecida pela construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo financeiro decorrente de direito contratual incondicional de receber caixa ou outro ativo financeiro, poderá ser tributado à medida do efetivo recebimento.

A IN nº 1.515/14 trata o assunto de maneira mais detalhada. Primeiramente, em seu art. 83, é definida a forma de calcular o lucro, que será a receita líquida apurada conforme o § 1º do art. 3º diminuída dos custos diretos e indiretos incorridos. Ainda no mesmo artigo da instrução, é detalhado como será feito o lançamento dos ajustes do diferimento no LALUR por parte da concessionária, da seguinte forma: será excluída da determinação do lucro real a parte do lucro não recebida e a mesma será adicionada a Parte B do LALUR, e quando do recebimento, o lucro diferido será adicionado na determinação do lucro real na proporção dos efetivos recebimentos.

No art. 85 consta a obrigação de que a concessionário deve manter controle específico capaz de demonstrar, em relação a cada contrato e a cada período de apuração, o lucro apurado nos termos do art. 83, bem como o cálculo das adições e exclusões realizadas na apuração do lucro real.

¹ A perda ou ajuste por *impairment* é não dedutível para efeitos fiscais embora seja contabilmente reconhecida no resultado.

b) Tratamento Contábil

O CPC 17 – Contratos de Construção orienta os responsáveis pela elaboração das demonstrações contábeis no que tange à alocação das receitas e despesas nos contratos de construção. No item 22, o Pronunciamento orienta que as receitas devem ser reconhecidas conforme o estágio da construção, ou seja, deve haver o confronto entre o valor contratado e o estágio de execução (*stage of completion*) da atividade contratual ao término do período de reporte, sempre que a conclusão do contrato puder ser estimada com confiabilidade. Esse método é usualmente denominado de método da porcentagem completada, e proporciona informação útil sobre a extensão da atividade e do desempenho contratuais, ao longo do período.

Outra norma emitida pelo CPC é a ICPC 01 que orienta os concessionários sobre a forma de contabilização de concessões de serviços públicos a entidades privadas. Em seu item 13, o documento ratifica o exposto no parágrafo anterior, ao afirmar que as receitas de serviços devem ser reconhecidas e mensuradas conforme o CPC 17-Contratos de Construção e CPC 30-Receitas.

4.7. Doações**a) Tratamento Fiscal**

Conforme o art. 30 da Lei nº 12.973/14, as doações feitas pelo Poder Público não serão computadas no lucro real, desde que sejam registradas na reserva de incentivos fiscais no grupo “Reservas de Lucro”. O art. 112 da IN nº 1.515/15 fornece importante esclarecimento quanto ao tratamento dessas doações ao estabelecer que essas devem ser reconhecidas no resultado com observâncias das normas contábeis.

Essa reserva somente poderá ser utilizada pela entidade para absorção de prejuízos, desde que as outras reservas tenham se esgotado, excetuando-se a reserva legal, e para aumento do capital social. Caso essas disposições não sejam observadas, as doações serão incluídas no lucro real e tributadas.

b) Tratamento Contábil

A legislação fiscal está de acordo com o art. 195-A da Lei nº 6.404/76, no qual a Assembleia Geral poderá, por determinação dos órgãos da 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 base de cálculo do dividendo obrigatório.

O Iudícibus et al (2010) explica que, com a edição da Lei nº 11.638/09, a estrutura do Patrimônio Líquido foi alterada, modificando a forma do registro de doações e subvenções para investimentos, que **obrigatoriamente deve transitar pelo resultado** e posteriormente ser transferida para Reserva de Lucro – Reserva de Incentivos Fiscais.

O Pronunciamento CPC 07 – Subvenção e Assistências Governamentais traz alguns esclarecimentos sobre o tema. Importante destacar o que diz o item 4, ao mencionar que tais subvenções tomam muitas formas, e por tanto, a contabilização deve sempre seguir a essência econômica. No item 6, o Pronunciamento informa que entende-se por subvenção governamental também os termos: subsídio, incentivo fiscal, doação e prêmio.

4.8. Gastos com Emissão de Ações e Debêntures

a) Tratamento Fiscal

O art. 38-A da Lei nº 12.973/14 orienta que os custos associados às transações destinadas à obtenção de recursos próprios, mediante a distribuição primária de ações ou bônus de subscrição contabilizados no patrimônio líquido, poderão ser excluídos, na determinação do lucro real, quando incorridos.

Por oportuno, antes dessa regra, tais gastos eram contabilizados como despesa do período e fiscalmente dedutíveis.

b) Tratamento Contábil

O CPC 08 tem por objetivo estabelecer o tratamento contábil aplicável ao reconhecimento, mensuração e divulgação dos custos de transação incorridos e dos prêmios recebidos no processo de captação de recursos por intermédio da emissão de títulos patrimoniais e/ou de dívida.

O pronunciamento define *Custos de Transação* como gastos incorridos e diretamente atribuíveis às atividades necessárias exclusivamente à consecução das transações de distribuição primária de ações ou bônus de subscrição, na aquisição e alienação de ações próprias, na captação de recursos por meio da contratação de empréstimos ou financiamentos ou pela emissão de títulos de dívida, bem como dos prêmios na emissão de debêntures e outros instrumentos de dívida ou de patrimônio líquido.

O item 5 do referido Pronunciamento estabelece que os custos de transação incorridos na captação de recursos por intermédio da emissão de títulos patrimoniais devem ser contabilizados, de forma destacada, em conta redutora de patrimônio líquido, deduzidos os eventuais efeitos fiscais, e os prêmios recebidos devem ser reconhecidos em conta de reserva de capital.

Em relação à contabilização das debêntures, o CPC normatiza que o registro dos custos de transação deve ser feito como redução do valor justo inicialmente reconhecido do instrumento financeiro emitido, para evidenciação do valor líquido recebido.

4.9. Deságio na colocação de debêntures

a) Tratamento Fiscal

O deságio de debêntures está normatizado no Decreto-Lei nº 1.598/77, no título que trata das receitas e despesas financeiras. Conforme o art. 17, os juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis como custo ou despesa operacional, mas para isso devem ser observadas algumas normas. Uma dessas normas engloba o deságio de debêntures, no qual esclarece que o deságio concedido na colocação de debêntures ou títulos de créditos deverão ser apropriados, pro rata tempore, nos exercícios sociais a que competirem. Em outras palavras, são dedutíveis no prazo de duração da debênture.

b) Tratamento Contábil

Conforme o CPC 08, o deságio integra os encargos financeiros ocorridos na transação de captação de recursos de terceiros, e esses encargos devem ser apropriados ao resultado em função da fluência do prazo, pelo custo amortizado usando o método dos juros efetivos.

Iudícibus et al (2010) afirma que o deságio, que é a diferença a menor entre o valor nominal da debênture e o valor efetivamente recebido, deve ser contabilizado como conta retificadora de passivo (debêntures), cuja apropriação ao resultado far-se-á pelo prazo das debêntures.

4.10. Prêmio na emissão de debêntures

a) Tratamento Fiscal

O prêmio na emissão de debêntures está disciplinado na Seção XXV da IN nº 1.515/14, e como consta no seu art. 113, não será computado na determinação do Lucro Real,

apesar de ser reconhecida no resultado conforme as normas contábeis. Para isso, é necessário que a titularidade da debênture não seja de sócio ou titular da pessoa jurídica emitente e seja registrado em reserva de lucros específica que somente poderá ser utilizada para absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal ou aumento do capital social.

b) Tratamento Contábil

O CPC 08 define prêmio na emissão de debêntures como o valor recebido que supera o de resgate desses títulos na data do próprio recebimento ou o valor formalmente atribuído aos valores mobiliários.

Conforme o item 14 do CPC 08 o prêmio na emissão de debêntures deve ser acrescentado ao valor justo inicialmente reconhecido na emissão do instrumento financeiro e será apropriado ao resultado em função da fluência do prazo.

Não integra mais o Patrimônio Líquido como Reserva de Capital como anteriormente previsto na Lei nº 6.404/76. Conforme o item 14 do CPC 08 integra o próprio passivo como conta redutora de despesas financeiras.

4.11. Depreciação

a) Tratamento Fiscal

A Lei nº 12.973/14 altera o parágrafo 1º do art.57 da Lei nº 4.506/64, o qual exige que a quota de depreciação anual a ser deduzida do imposto de renda será determinada mediante a aplicação de taxa anual de depreciação sobre o custo de aquisição do bem.

A IN nº 1.515/13, no seu art. 68, orienta que a taxa anual de depreciação será fixada em função do prazo durante o qual se possa esperar a utilização econômica do bem pelo contribuinte, na produção de seus rendimentos. O parágrafo 1º deste artigo informa, ainda, que o prazo de vida útil do bem será o fixado no anexo I e II da Instrução Normativa SRF nº 162, de 31 de dezembro de 1998.

Com isso, o prazo de vida útil estimado segundo o fisco poderá ser diferente do adotado pela entidade, com impacto no resultado.

b) Tratamento Contábil

O documento que trata da depreciação é o CPC 27. Conforme o Pronunciamento, o valor depreciável de um ativo deve ser apropriado de forma sistemática ao longo da sua vida

útil estimada. A legislação societária exige que os critérios utilizados nos cálculos de vida útil de um ativo, assim como seu valor residual, sejam devidamente demonstrados nas notas explicativas da entidade que reporta a informação. Porém, tal legislação não estabelece percentagens a serem utilizadas no cálculo da depreciação.

4.12. *Impairment*

a) Tratamento Fiscal

O tratamento fiscal da perda por ajuste ao valor recuperável (*impairment*) segue o mesmo mecanismo utilizado em outros tipos de perdas, ou seja, visando uma neutralidade entre contabilidade fiscal e societária, a Lei nº 12.973/14 determina que os valores das reduções ao valor recuperável somente serão inclusos no lucro real quando o referido bem for baixado ou alienado.

b) Tratamento Contábil

Já o CPC 01, que trata da Redução ao valor recuperável, orienta em seu item nº 60 que a perda por desvalorização do ativo deve ser **imediatamente** reconhecida na demonstração do resultado, a menos que o ativo tenha sido reavaliado.

4.13. *Leasing*

a) Tratamento Fiscal

Contabilização no Arrendador:

A IN nº 1.515/14 não faz clara distinção entre arrendamento mercantil operacional e financeiro, o que torna o texto do dispositivo confuso e de difícil interpretação. Na Subseção I da Seção XXI, a instrução orienta quanto ao tratamento fiscal das operações de arrendamento mercantil na pessoa jurídica arrendadora. O artigo 86, apesar de não deixar claramente exposto, refere-se ao tratamento dado as operações de arrendamento mercantil operacional, no qual o valor da contraprestação é considerado receita da atividade da pessoa jurídica e os encargos de depreciação gerados por bem objeto de arrendamento mercantil, calculados na forma da legislação vigente, são dedutíveis. Ou seja, a contabilização se assemelha a de uma operação de aluguel.

Segundo o artigo 87, no arrendamento mercantil em que ocorre transferência substancial dos riscos e benefícios inerentes à propriedade do ativo (*leasing financeiro*), o

resultado deverá ser reconhecido proporcionalmente ao valor de cada contraprestação durante o período de vigência do contrato. O resultado é aferido calculando-se a diferença entre o valor do contrato de arrendamento e o somatório dos custos diretos iniciais e o custo de aquisição, produção ou construção dos bens arrendados.

O último artigo da Subseção I orienta que a diferença a menor entre o valor contábil residual do bem arrendado e o seu preço de venda, quando do exercício da opção de compra não será dedutível.

Contabilização no Arrendatário:

A IN nº 1.515/14 trata da apuração do lucro real da pessoa jurídica arrendatária em um único artigo, o 89, no qual detalha os procedimentos a serem adotados nos incisos de I a IV. Apesar de não expressar claramente a distinção de tratamento entre arrendamento mercantil financeiro e operacional, pode-se inferir pelo disposto nos incisos que a regra geral é a do arrendamento mercantil operacional, no qual as contraprestações pagas ou creditadas por força de contrato de arrendamento mercantil, referentes a bens móveis ou imóveis intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços, inclusive as despesas financeiras nelas consideradas são computadas no lucro real. São indedutíveis as despesas financeiras, inclusive os decorrentes de ajuste de valor presente, assim como as despesas de depreciação, amortização ou exaustão.

O tratamento a ser dispensado às operações de arrendamento mercantil financeiro, no qual há a transferência substancial dos benefícios e riscos e controle do bem arrendado, é disciplinado no parágrafo 1º com poucos detalhes. Segundo o parágrafo 1º, a pessoa jurídica arrendatária que reconheça contabilmente o bem como seu ativo imobilizado, em decorrência de o contrato de arrendamento prever a transferência substancial dos benefícios e riscos e controle do bem arrendado, deverá proceder aos ajustes ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real, no Lalur.

b) Tratamento Contábil

Conforme Niyama e Silva (2013), operações de leasing (arrendamento mercantil) são transações em que o proprietário (arrendador) de um determinado bem concede a terceiro (arrendatário) o uso desse bem, por um determinado período de tempo. O arrendatário tem a opção de adquirir, devolver ou prolongar o contrato ao final do prazo.

O CPC 06 define arrendamento mercantil como “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.”.

Antes da edição da Lei nº 11.638/07, tanto o arrendamento mercantil operacional quanto o financeiro tinham o mesmo tratamento contábil, sendo classificados como despesa na arrendatária no momento do vencimento das respectivas prestações. Com a edição da referida Lei, foi alterado o inciso IV do artigo 179, o qual passou a mencionar que fazem parte do ativo imobilizado 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. Segundo Iudícibus et al (2010), buscou-se harmonizar o tratamento contábil às práticas internacionais, que determina que para uma melhor classificação contábil a essência deve se sobrepor à forma.

Dessa forma, as companhias devem contabilizar no ativo imobilizado os bens que, mesmo não sendo de sua propriedade, detenha os benefícios, os riscos e o controle. Isso afeta de maneira importante a contabilização do arrendamento mercantil financeiro, que passou a ser contabilizado no ativo imobilizado e no passivo da arrendatária no momento da contratação.

Para a correta classificação e evidenciação das operações de arrendamento mercantil, faz-se necessário conhecer as diferenças entre o leasing operacional e o financeiro. O CPC 06 utiliza como critérios de diferenciação entre os tipos de arrendamento mercantil a quem pertence os riscos e benefícios inerentes à propriedade do bem. Basicamente, no arrendamento mercantil financeiro, há a transferência substancial dos riscos e benefícios para o arrendatário, já no arrendamento mercantil operacional, os riscos e benefícios permanecem no arrendador.

Conforme mencionado anteriormente, a edição da Lei 11.638/07 alterou a forma de contabilização do arrendamento mercantil financeiro. Já no arrendamento mercantil operacional não houve mudanças.

Contabilização no Arrendador:

Conforme o item 36 do CPC 06, o arrendador deve reconhecer os ativos mantidos por arrendamento mercantil financeiro nos seus balanços e apresentá-los como conta a receber por valor igual ao investimento líquido no arrendamento mercantil. Após a transação, o arrendador deve reclassificar o ativo para contas a receber, e os pagamentos recebidos pelo

arrendamento do bem são registrados como amortização de capital e receita financeira. Os custos diretos iniciais devem ser incluídos na mensuração inicial da conta a receber de arrendamento mercantil financeiro e reduzem o valor da receita reconhecida durante o prazo do arrendamento mercantil. Os gastos gerais relacionados à venda são excluídos do montante inicial de contas a receber, sendo considerados como despesas.

O reconhecimento subsequente da receita deve ser efetuado conforme o item 39 do CPC 06, devendo basear-se no padrão que reflita a taxa de retorno periódica constante sobre o investimento líquido do arrendador no arrendamento mercantil financeiro.

O tratamento a ser utilizado nas transações de arrendamento mercantil operacional é semelhante à de um aluguel, dado que tanto a propriedade quanto os riscos e benefícios permanecem com o arrendador. Dessa forma, o arrendador deve reconhecer não somente a receita, mas também a depreciação do bem. Conforme o item 49 do CPC 06, os arrendadores devem apresentar os ativos sujeitos a arrendamentos mercantis operacionais nos seus balanços de acordo com a natureza do ativo.

No entanto, a contabilização de *leasing* (arrendamento mercantil) é privativa de instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil, que detêm competência para estabelecer normas contábeis a elas aplicáveis. Assim, essas instituições não cumprem o disposto no CPC 06 por força do contido na Resolução nº 3.617 do Conselho Monetário Nacional, que determina às sociedades de arrendamento mercantil e demais instituições que operam com arrendamento mercantil inclusão do bem arrendado como imobilizado dessas entidades.

Conseqüentemente, um mesmo bem arrendado está refletido tanto na arrendatária (Lei nº 11.638/07) quanto na arrendadora (Resolução nº 3.617, do CMN). O Banco Central do Brasil argumenta que essa forma de contabilização se deve ao artigo 3º da Lei nº 6.099/74, específica para operações de arrendamento mercantil.

Contabilização no Arrendatário:

No leasing financeiro, quando do reconhecimento inicial, deve-se registrar no ativo o direito de uso do bem, e no passivo a obrigação assumida. O valor a ser registrado será o valor justo do bem arrendado ou o valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento mercantil, dos dois o menor. A taxa utilizada para determinar o valor presente das prestações é a taxa implícita no contrato ou a taxa incremental de financiamento do arrendatário. Os custos diretos iniciais que ficarem a cargo do arrendatário devem ser adicionados ao valor reconhecido como ativo.

Em relação ao passivo, deve ser segregado em circulante e não circulante dependendo do prazo do contrato. Deve-se ainda separar os juros a transcorrer, que deve ser registrado com conta redutora do passivo.

Iudícibus et al (2010) ainda destaca que, se o ativo for suscetível de depreciação, deve-se então ser feito o seu cálculo e contabilização embora não dedutível fiscalmente. O item 27 do CPC 06 informa que a depreciação dos ativos arrendados deve ser consistente com os métodos adotados para efetuar a depreciação dos demais itens do ativo da companhia. Outra determinação importante é quanto ao prazo da depreciação, que conforme o CPC 06, caso não haja certeza razoável de que o arrendatário virá a obter a propriedade no fim do prazo do arrendamento mercantil, o ativo deve ser totalmente depreciado durante o prazo do arrendamento mercantil ou da sua vida útil, o que for menor. Deve ser aplicado ainda o teste de *impairment* para verificar se o item está desvalorizado ou não.

Em relação ao arrendamento mercantil operacional, Iudícibus et al (2010) informa que este tipo de transação tem características de um contrato de aluguel, portanto, na sua contabilização deve ser registrados os pagamentos das prestações como despesa do período.

4.14. Pesquisa e Desenvolvimento

a) Tratamento Fiscal

Conforme o artigo 41 da Lei nº 12.973/14, a amortização de direitos classificados no ativo não circulante intangível é considerada dedutível na determinação do lucro real, desde que o direito seja intrinsecamente relacionado com a produção ou comercialização dos bens e serviços.

Quanto ao tratamento fiscal dos gastos com pesquisa e desenvolvimento, o artigo 42 da Lei nº 12.973/14 normatiza que poderão ser excluídos, para fins de apuração do lucro real, os gastos com desenvolvimento de inovação tecnológica classificáveis como despesas operacionais pela legislação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, quando registrados no ativo não circulante intangível, no período de apuração em que forem incorridos. Para tanto, é necessário adicionar ao lucro líquido, com a finalidade de apurar o lucro real, os valores relativos a realização do ativo intangível, inclusive por amortização, alienação ou baixa.

Conforme o artigo 17 da Lei nº 11.196 de 2005, os dispêndios realizados no período de apuração com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica

classificáveis como despesas operacionais pela legislação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ são dedutíveis na apuração do lucro real.

b) Tratamento Contábil

O Pronunciamento que trata do tema é o CPC 04 – Ativo Intangível, o qual fornece uma definição de Pesquisa e de Desenvolvimento. Conforme o Pronunciamento, pesquisa é “a investigação original e planejada realizada com a expectativa de adquirir novo conhecimento e entendimento científico ou técnico”. A definição de desenvolvimento é “a aplicação dos resultados da pesquisa ou de outros conhecimentos em um plano ou projeto visando à produção de materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços novos ou substancialmente aprimorados, antes do início da sua produção comercial ou do seu uso”.

Inicialmente, para que a entidade possa avaliar se um ativo intangível gerado internamente atende aos critérios de reconhecimento, a entidade deve classificar a geração do ativo em:

- a) fase de pesquisa; e/ou
- b) fase de desenvolvimento.

Em caso de dificuldade de identificar se a geração do ativo está na fase de pesquisa ou na fase de desenvolvimento, os gastos envolvidos no processo devem ser considerados como decorrentes da fase de pesquisa.

Conforme orienta o Pronunciamento CPC 04, na fase de pesquisa todos os gastos incorridos são reconhecidos como despesa no resultado do período.

Na fase de desenvolvimento, o CPC relaciona quais os aspectos devem comprovados pela entidade para que se possa reconhecer um ativo intangível resultante de desenvolvimento. Os aspectos listados são os seguintes:

(a) viabilidade técnica para concluir o ativo intangível de forma que ele seja disponibilizado para uso ou venda;

(b) intenção de concluir o ativo intangível e de usá-lo ou vendê-lo;

(c) capacidade para usar ou vender o ativo intangível;

(d) forma como o ativo intangível deve gerar benefícios econômicos futuros. Entre outros aspectos, a entidade deve demonstrar a existência de mercado para os produtos do ativo intangível ou para o próprio ativo intangível ou, caso este se destine ao uso interno, a sua utilidade;

(e) disponibilidade de recursos técnicos, financeiros e outros recursos adequados para concluir seu desenvolvimento e usar ou vender o ativo intangível; e

(f) capacidade de mensurar com confiabilidade os gastos atribuíveis ao ativo intangível durante seu desenvolvimento.

Em relação aos custos, duas orientações do CPC 04 merecem destaque, a primeira é que o custo de ativo intangível gerado internamente que se qualifica para o reconhecimento contábil se restringe à soma dos gastos incorridos a partir da data em que o ativo intangível atende aos critérios de reconhecimento e não permite a reintegração de gastos anteriormente reconhecidos como despesa. A segunda é que o custo de ativo intangível gerado internamente inclui todos os gastos diretamente atribuíveis, necessários à criação, produção e preparação do ativo para ser capaz de funcionar da forma pretendida pela administração.

Conforme o item 74, o ativo intangível, após o seu reconhecimento inicial, deve ser evidenciado pelo custo menos a amortização e a perda cumuladas. Quanto à sua baixa ou alienação, o pronunciamento traz informações importantes, como a que especifica em quais situações o ativo deverá ser baixado, que será nos casos de alienação ou quando não são esperados benefícios econômicos futuros com a sua utilização ou alienação. Outra determinação importante do CPC 04 está no item 117, no qual a amortização de ativo intangível com vida útil definida não termina quando ele deixa de ser utilizado, a não ser que esteja completamente amortizado ou classificado como mantido para venda.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho foi elaborado com o objetivo de verificar as diferenças existentes a legislação societária e fiscal, para isso, foram analisados os texto da Lei nº 12.973/14 e legislação tributária complementar juntamente com os Pronunciamentos emitidos pelo CPC, a Lei 6.404/76 e suas alterações.

Primeiramente, é possível afirmar, com base nos assuntos estudados nesse trabalho, que a edição da Lei nº 12.973/14 cumpriu com os seus objetivos de revogar o Regime Tributário de Transição - RTT, proporcionar aos agentes econômicos maior segurança jurídica nos assuntos de matéria tributária e neutralizar os efeitos dos novos métodos contábeis no resultado fiscal, permitindo que a contabilidade se desenvolva de forma independente da legislação tributária. Contudo, o assunto carece ser objeto de estudos e pesquisas que objetivem esclarecer temas que gerem dúvida aos profissionais da contabilidade e aperfeiçoar a legislação atual.

Vale destacar o comentário do Professor Eliseu Martins, em entrevista concedida à Revista Brasileira de Contabilidade, na qual deixa claro que, apesar de o RTT estar extinto, foi criado outro novo (Lei 12.973), dado que qualquer norma contábil futura não produzirá efeitos tributários até que haja uma correspondente atualização na legislação tributária.

Em referência aos assuntos abordados, conclui-se que, de modo geral, a Lei 12.973/14 se preocupou em estabelecer mecanismos de controle, utilizando-se dos controles em subcontas e do controle no Lalur, para manter a independência entre legislação fiscal e contábil nos assuntos em que há divergência de tratamento entre estas.

Nos temas relativos à Permuta de Ativos ou Passivos Avaliados a Valor Justo, Ganho de Capital na Subscrição de Ações, Doações, Gastos com Emissão de Ações e Debêntures, Deságio na Colocação de Debêntures, e Pesquisa e Desenvolvimento, observou-se que não há divergências relevantes entre o que preconiza o tratamento contábil e o tratamento fiscal.

Quanto a Avaliação de Investimentos em Coligadas e Controladas, tanto no país quanto no exterior, a Lei buscou manter a neutralidade tributária, controlando os ganhos decorrentes do ajuste a valor justo no Lalur.

Nos Juros sobre o Capital Próprio há divergência de tratamento devido ao fato de a legislação societária considerá-lo como distribuição de lucro, devendo receber o mesmo tratamento dos dividendos, ao passo que a legislação fiscal o considera como despesa e é

dedutível para fins de apuração do Lucro Real, desde que contabilmente escriturado em conta de resultado, procedimentos diferentes antes mesmo da vigência da Lei nº 12.973/14.

Em relação ao tratamento do *Goodwill*, a legislação fiscal permite a sua baixa na proporção de 1/60, no máximo, para cada mês de apuração, o que difere de maneira relevante do tratamento contábil, que mantém o *Goodwill* na contabilidade da entidade até a baixa por alienação ou *impairment*.

No item que trata dos Contratos de Concessão de Serviços Públicos e de Construção pode-se notar que a legislação fiscal adotou um critério baseado no regime de caixa ao determinar que a entidade deva reconhecer a receita na proporção dos pagamentos recebidos. Isso difere do que preconiza a legislação societária, que reconhece a receita dos contratos de concessão de serviços públicos e construções conforme a estágio de execução da obra, claramente observando o regime de competência.

Identificamos que há divergência no reconhecimento do Prêmio na Emissão de Debêntures, visto que para a legislação societária este deve ser registrado como acréscimo do valor justo da debênture e, para a legislação fiscal, deve ser registrado no Patrimônio Líquido em conta de reserva de lucros.

A diferença verificada no tratamento da Depreciação é oriunda da diferença de critério ao se estabelecer o prazo de vida útil do bem, visto que a entidade deverá observar a IN nº 162 da SRF para atender a legislação fiscal, porém, a legislação societária permite que a entidade estabeleça a taxa de depreciação e o prazo de vida útil do bem e evidencie-os nas notas explicativas.

A perda por *Impairment*, no intuito de manter a neutralidade tributária, somente será incluída no Lucro Real quando da realização ou baixa do item, enquanto contabilmente é imediatamente reconhecida no resultado.

No registro do Leasing, não foram observadas diferenças relevantes quanto à contabilização preconizada pela legislação fiscal e societária antes da vigência da Lei nº 11.638/07. Na arrendatária, vigoram divergências significativas, já que o bem arrendado é capitalizado como seu ativo imobilizado enquanto que não é reconhecido fiscalmente. No entanto é preciso destacar que a contabilização de leasing (arrendamento mercantil) é privativa de instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil e que essas instituições não cumprem o disposto no CPC 06 por força do contido na Resolução nº 3.617 do Conselho Monetário Nacional, que determina às sociedades de arrendamento mercantil e demais instituições que operam com arrendamento mercantil a inclusão do bem arrendado como imobilizado dessas entidades.

Para melhor compreensão dos assuntos estudados nessa pesquisa, foi elaborado o APÊNDICE A, no qual estão dispostos, de maneira resumida, os procedimentos adotados pela legislação societária, os procedimentos adotados pela legislação fiscal e breve análise sobre tais divergências.

A pesquisa teve como limitação a complexidade das normas tributárias e a extensão dessas normas, especialmente da Lei nº 12.973/14, que possui ao todo 119 artigos e que tratam de uma variedade considerável de assuntos.

Para pesquisas futuras, sugere-se pesquisar as diferenças de outros temas os quais não puderam ser incluídos nessa pesquisa. Recomenda-se, também, verificar como as empresas brasileiras têm se adequando ao novo ambiente legal, assim como, verificar o conhecimento da classe contábil acerca do assunto.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BEUREN, Ilse (org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BRASIL. COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. Deliberação CVM nº 683, de 30 de agosto de 2012. Aprova a Interpretação Técnica ICPC 08(R1) do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que trata da contabilização da proposta de pagamento de dividendos. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/legislacao/deli/deli683.html>>. Acesso em: 10 nov. 2016.

BRASIL. CONSELHO MONETÁRIO NACIONAL. Resolução nº 3.617, de 30 de setembro de 2008. Dispõe sobre critérios para registro contábil de ativos imobilizados e diferidos por parte de instituições financeiras e demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil. Disponível em: <http://www.bcb.gov.br/pre/normativos/res/2008/pdf/res_3617_v1_O.pdf>. Acesso em: 14 nov. 2016.

BRASIL. Decreto-lei nº 1.598, de 26 de Dezembro de 1977. Altera a legislação do imposto sobre a renda. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 27 de dez. 1977. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm>. Acesso em: 26 out. 2016.

BRASIL. Exposição de Motivos nº 196, de 24 de junho de 1976. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/export/sites/cvm/legislacao/leis/anexos/EM196-Lei6404.pdf>>. Acesso em: 02 dez. 2016.

BRASIL. Lei nº 11.941, de 27 de Maio de 2009. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 28 de mai. 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/L11941.htm>. Acesso em: 26 out. 2016.

BRASIL. Lei nº 11.196, de 21 de Novembro de 2005. Institui o Regime Especial de Tributação para a Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação - REPES, o Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras - RECAP e o Programa de Inclusão Digital e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 22 de nov. 2005. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2005/Lei/L11196.htm>. Acesso em: 14 nov. 2016.

BRASIL. Lei nº 12.973, de 13 de Maio de 2014. Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins; revoga o Regime Tributário de Transição - RTT, instituído pela Lei no 11.941, de 27 de maio de 2009 e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 14 de mai. 2014. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm>. Acesso em: 26 out. 2016.

BRASIL. Lei nº 4.506, de 30 de Novembro de 1964. Dispõe sobre o imposto que recai sobre as rendas e proventos de qualquer natureza. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 30 de nov. 1964. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4506.htm>. Acesso em: 10 nov. 2016.

BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de Dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 17 de dez. 1976. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404consol.htm>. Acesso em: 26 out. 2016.

BRASIL. Lei nº 9.249, de 26 de Dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 27 de dez. 1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9249.htm>. Acesso em: 26 out. 2016.

BRASIL. Lei nº 9.249, de 26 de Dezembro de 1995 - Exposição de Motivos. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1995/lei-9249-26-dezembro-1995-349062-exposicao-demotivos-149781-pl.html>>. Acesso em: 02 dez. 2016.

BRASIL. Lei nº. 11.638, de 28 de Dezembro de 2007. 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. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 28 de dez.

2007. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/L11638.htm>. Acesso em: 09 nov. 2016

BRASIL. Medida Provisória nº 627, de 11 de novembro de 2013 – Exposição de motivos. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/Mpv/mpv627.htm>. Acesso em: 02 dez. 2016.

BRASIL. Medida Provisória nº 627, de 11 de Novembro de 2013. Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para o PIS/PASEP e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 12 de nov. 2013. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/_Ato2011-2014/2013/Mpv/mpv627.htm>. Acesso em: 26 out. 2016.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa RFB nº 1.515, de 24 de Novembro de 2014. Dispõe sobre a determinação e o pagamento do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas, disciplina o tratamento tributário da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no que se refere às alterações introduzidas pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, e dá outras providências. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=58604>>. Acesso em: 26 out. 2016.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. *MSC 1657/2000 – Projeto de Lei 3741/2000, de 19 de janeiro de 2000*. Disponível em: <<http://imagem.camara.gov.br/MostraIntegraImagem.asp?strSiglaProp=MSC&intProp=1657&intAnoProp=2000&intParteProp=1>> Acesso em: 02 dez. 2015.

CARDOSO. Glaydson Ferreira. **O direito tributário e as normas internacionais de contabilidade**: uma análise de sua recepção e reflexos no ordenamento jurídico brasileiro. Nova Lima, 2012. Disponível em: < <http://www.mcampos.br/u/201503/glaydsonferreiracardosoodireitotributarioeasnormasinternacionaisdecontabilidade.pdf> > Acesso em: 02 dez. 2016.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Interpretação Técnica ICPC 01 (R1) – Contratos de Concessão. Disponível em: <http://static.cpc.meddiagroup.com.br/Documentos/66_ICPC01_R1.pdf>. Acesso em: 10 nov. 2016.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento Técnico CPC 01 (R1) – Redução ao Valor Recuperável de Ativos Disponível em: <http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/27_CPC_01_R1_rev%2005.pdf>. Acesso em: 14 nov. 2016.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento Técnico CPC 02 (R2) - Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis. Disponível em: <http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/62_CPC_02_R2_rev%2003.pdf>. Acesso em: 26 out. 2016.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento Técnico CPC 04 (R1) – Ativo Intangível. Disponível em: <http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/187_CPC_04_R1_rev%2008.pdf>. Acesso em: 14 nov. 2016.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento Técnico CPC 06 (R1) – Operações de Arrendamento Mercantil. Disponível em: <http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/163_CPC_06_R1_rev%2008.pdf>. Acesso em: 14 nov. 2016.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento Técnico CPC 07 (R1) – Subvenção e Assistência Governamentais. Disponível em: <http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/167_CPC_07_R1_rev%2003.pdf>. Acesso em: 10 nov. 2016.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento Técnico CPC 08 (R1) - Custos de Transação e Prêmios na Emissão de Títulos e Valores Mobiliários. Disponível em: <http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/171_CPC08_R1.pdf>. Acesso em: 26 out. 2016.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento Técnico CPC 17 (R1) – Contratos de Construção. Disponível em: <[http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/251_CPC%2017%20\(R1\)%2019102012.pdf](http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/251_CPC%2017%20(R1)%2019102012.pdf)>. Acesso em: 10 nov. 2016.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado. Disponível em: <http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/316_CPC_27_rev%2008.pdf>. Acesso em: 14 nov. 2016.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento Técnico CPC 30 (R1) – Receitas. Disponível em: <[http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/332_CPC%2030%20\(R1\)%2031102012-limpo%20final.pdf](http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/332_CPC%2030%20(R1)%2031102012-limpo%20final.pdf)>. Acesso em: 10 nov. 2016.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento Técnico CPC 46 - Mensuração do Valor Justo. Disponível em: <http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/395_CPC_46_rev%2006.pdf>. Acesso em: 10 nov. 2016.

IUDÍCIBUS, Sérgio de et al. **Manual de Contabilidade Societária**: aplicável a todas as sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC. 1. Ed. São Paulo: Atlas, 2010. 794 p.

JUNIOR, José Hernandez Perez; OLIVEIRA, Luís Martins de. **Contabilidade avançada**: texto e testes com as respostas. 8. Ed. São Paulo: Atlas, 2012. 396 p.

NIYAMA, Jorge Katsumi; SILVA, César Augusto Tibúrcio. **Teoria da Contabilidade**. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2013. 333 p.

APÊNDICE

Apêndice – A: Quadro comparativo entre contabilidade societária e fiscal

QUADRO COMPARATIVO			
TEMA	CONTABILIDADE SOCIETÁRIA	CONTABILIDADE FISCAL	DIFERENÇA
Avaliação de investimentos em coligadas e controladas (investimento em coligada e controlada no país).	Utiliza o MEP como critério de mensuração. O valor do ajuste é lançado a débito ou a crédito da conta do investimento. A contrapartida do ajuste na avaliação será reconhecida no resultado do período se a mutação do patrimônio líquido for proveniente de lucro. Para outras mutações, a contrapartida no PL do investidor, em conta de mesma natureza daquela verificada na coligada.	Utiliza o MEP como critério de mensuração. O valor do ajuste é lançado a débito ou a crédito da conta do investimento. A contrapartida do ajuste na avaliação não é considerada para apuração do lucro real. O diferimento do resultado do ajuste é controlado na parte B do LALUR.	Contabilmente a contrapartida do ajuste nos casos em que a mutação no PL for proveniente de lucro é reconhecida no resultado, porém, fiscalmente a contrapartida do ajuste é controlada no LALUR e não é considerada no cálculo do lucro real.
Avaliação de investimentos em coligadas e controladas (investimento em coligada e controlada no exterior).	Utiliza o MEP como critério de mensuração. As demonstrações da investida deverão ser ajustadas para eliminar a diferença de critérios e logo após procederá à conversão para moeda nacional. Após esses passos, deverá ser registrada a variação do investimento conforme a regra para investimentos no país.	Utiliza o MEP como critério de mensuração do investimento. O percentual do investimento deve ser aplicado sobre o PL da investida no exterior após os ajustes necessários para eliminar a diferença de critérios. O registro após os ajustes será feito conforme a regra para investimentos no país.	Tanto contabilmente quanto fiscalmente, o balanço da investida no exterior deve ser ajustado aos critérios utilizado pela investidora para depois proceder ao reconhecimento do ajuste conforme item anterior.
Juros sobre Capital Próprio	A CVM entende que JCP é distribuição de lucros, assim como dividendos.	Calculado sobre as seguintes contas do PL: Capital Social, Reservas de Capital, Reservas de Lucros, Ações em Tesouraria e Prejuízos Acumulados. É tributável na fonte á alíquota de 15%.	Fiscalmente é despesa e deve ser contabilizado no resultado para que seja dedutível. No entanto, contabilmente é considerado distribuição de lucro, e devem receber o mesmo tratamento dos dividendos.
Permuta de ativos ou passivos avaliados a valor justo	As contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor justo decorrentes de avaliação a valor justo são registradas na conta de Ajustes de Avaliação Patrimonial, enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência.	O ganho será registrado a crédito em conta de receita ou de patrimônio líquido em contrapartida à subconta vinculada ao ativo recebido. O valor registrado na subconta será baixado à medida que o ativo for realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa ou quando o passivo for liquidado ou baixado. A não evidenciação acarretará na tributação.	Nesse item há sintonia entre as regras societárias e fiscais, ao estabelecer que o ganho auferido na avaliação a valor justo somente transitará para resultado com a realização do ativo ou liquidação do passivo.
Ganho de Capital na Subscrição de Ações	A contrapartida do ganho decorrente da avaliação a valor justo de ativo ou passivo deverá ser registrada na conta de Ajuste de Avaliação Patrimonial, e será incorporada no resultado do exercício quando da realização do ativo ou liquidação do passivo.	O ganho não será computado na determinação do lucro real, desde que o aumento no valor do bem do ativo seja evidenciado contabilmente em subconta vinculada à participação societária ou aos valores mobiliários, com discriminação do bem objeto de avaliação com base no valor justo, em condições de permitir a determinação da parcela realizada em cada período.	Nesse quesito também há considerável aproximação entre as regras societárias e fiscais.

<p>Goodwill</p>	<p>O ágio por expectativa de rentabilidade futura permanecerá como ativo da contabilidade até a baixa do investimento por alienação ou por <i>impairment</i>.</p>	<p>A entidade que absorver patrimônio de outra, na qual detinha participação societária adquirida com ágio por rentabilidade futura (<i>goodwill</i>) decorrente da aquisição de participação societária entre partes não dependentes, poderá excluir para fins de apuração do lucro real dos períodos de apuração subsequentes o saldo do ágio por rentabilidade futura registrado na contabilidade na data da aquisição da participação societária, à proporção de 1/60 (um sessenta avos), no máximo, para cada mês de apuração. A contrapartida da redução do ágio, ainda que mediante redução ao valor recuperável, não será computada na determinação do lucro real.</p>	<p>Enquanto o <i>goodwill</i>, fiscalmente, poderá ser baixado na proporção de 1/60, no máximo, para cada mês de apuração, contabilmente ele será mantido até a baixa por alienação ou <i>impairment</i>, causando uma diferença no saldo do ágio apurado conforme as regras societárias e fiscais.</p>
<p>Contratos de Concessão de Serviços Públicos e de Construções</p>	<p>As receitas devem ser reconhecidas conforme o estágio da construção, ou seja, deve haver o confronto entre o valor contratado e o estágio de execução (<i>stage of completion</i>) da atividade contratual ao término do período de reporte, sempre que a conclusão do contrato puder ser estimada com confiabilidade.</p>	<p>O lucro decorrente da receita reconhecida pela construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo financeiro decorrente de direito contratual incondicional de receber caixa ou outro ativo financeiro, poderá ser tributado à medida do efetivo recebimento.</p>	<p>Fiscalmente utiliza-se uma contabilidade baseada no regime de caixa, tendo como base os valores recebidos para apurar o tributo a ser pago. Já contabilmente, utiliza-se como método para reconhecer as despesas o estágio de execução da obra, ou seja, aplica-se regime de competência.</p>
<p>Doações</p>	<p>De acordo com o art. 195-A da Lei 6404/76, a Assembleia Geral poderá, por determinação dos órgãos da 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 base de cálculo do dividendo obrigatório. O registro de doações e subvenções para investimentos obrigatoriamente deve transitar pelo resultado e posteriormente ser transferida para Reserva de Lucro – Reserva de Incentivos Fiscais.</p>	<p>As doações feitas pelo Poder Público não serão computadas no lucro real, desde que sejam registradas na reserva de incentivos fiscais no grupo "Reserva de Lucros". Essa reserva somente poderá ser utilizada pela entidade para absorção de prejuízos, desde que as outras reservas tenham se esgotado, excetuando-se a reserva legal, e para aumento do capital social. Caso essas disposições não sejam observadas, as doações serão incluídas no lucro real e tributadas.</p>	<p>Basicamente não há diferenças entre as regras fiscais e societárias nesse item, a não ser a exigência da contabilidade societária de que o registro de doações e subvenções para investimentos obrigatoriamente deve transitar pelo resultado e posteriormente ser transferida para Reserva de Lucro – Reserva de Incentivos Fiscais.</p>

<p>Gastos com Emissão de Ações e Debêntures</p>	<p>Os custos de transação incorridos na captação de recursos por intermédio da emissão de títulos patrimoniais devem ser contabilizados, de forma destacada, em conta redutora de patrimônio líquido, deduzidos os eventuais efeitos fiscais. Em relação à contabilização das debêntures, o CPC normatiza que o registro dos custos de transação deve ser feito como redução do valor justo inicialmente reconhecido do instrumento financeiro emitido, para evidenciação do valor líquido recebido.</p>	<p>Os custos associados às transações destinadas à obtenção de recursos próprios, mediante a distribuição primária de ações ou bônus de subscrição contabilizados no patrimônio líquido, poderão ser excluídos, na determinação do lucro real, quando incorridos.</p>	<p>Nesse item há concordância entre a regra fiscal e societária que os custos com transações de emissão de ações ou debentures devem ser registrados no PL como conta redutora.</p>
<p>Deságio na Colocação de Debêntures</p>	<p>O deságio integra os encargos financeiros ocorridos na transação de captação de recursos de terceiros, e esses encargos devem ser apropriados ao resultado em função da fluência do prazo, pelo custo amortizado usando o método dos juros efetivos. Deve ser contabilizado como conta retificadora de passivo (debêntures).</p>	<p>O deságio concedido na colocação de debêntures ou títulos de créditos deverão ser apropriados, pro rata tempore, nos exercícios sociais a que competirem.</p>	<p>Nesse item não há diferença significativa, devendo o deságio de debenture ser apropriado ao resultado em função do prazo.</p>
<p>Prêmio na Emissão de Debêntures</p>	<p>O prêmio na emissão de debêntures deve ser acrescentado ao valor justo inicialmente reconhecido na emissão do instrumento financeiro e será apropriado ao resultado em função da fluência do prazo.</p>	<p>Não será computado na determinação do Lucro Real. Para isso, deve ser registrado em reserva de lucros específica que somente poderá ser utilizada para absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal ou aumento do capital social.</p>	<p>Nesse item há divergência quanto ao registro do Prêmio na Emissão de Debentures. A regra fiscal normatiza que deverá ser registrado em conta de reserva de lucros enquanto a regra societária registra o prêmio como acréscimos do valor justo da debênture.</p>
<p>Depreciação</p>	<p>O valor depreciável de um ativo deve ser apropriado de forma sistemática ao longo da sua vida útil estimada. A legislação societária exige que os critérios utilizados nos cálculos de vida útil de um ativo, assim como seu valor residual, sejam devidamente demonstrados nas notas explicativas da entidade que reporta a informação. Porém, tal legislação não estabelece percentagens a serem utilizadas no cálculo da depreciação.</p>	<p>A quota de depreciação anual a ser deduzida do imposto de renda será determinada mediante a aplicação de taxa anual de depreciação sobre o custo de aquisição do bem. A taxa anual de depreciação será fixada em função do prazo durante o qual se possa esperar a utilização econômica do bem pelo contribuinte, na produção de seus rendimentos. O prazo de vida útil do bem será o fixado no anexo I e II da Instrução Normativa SRF nº 162.</p>	<p>Esse item deverá apresentar diferenças substanciais entre seu registro societário e fiscal. Contabilmente a entidade deve estabelecer a taxa de depreciação e o prazo de vida útil e evidenciá-los nas notas explicativas, porém, fiscalmente, a entidade deve utilizar a taxa com base na vida útil do bem que é estabelecida pela IN nº 162 da SRF.</p>

Impairment	A perda por desvalorização do ativo deve ser imediatamente reconhecida na demonstração do resultado, a menos que o ativo tenha sido reavaliado.	Os valores das reduções ao valor recuperável somente serão inclusos no lucro real quando o referido bem for baixado ou alienado.	Fiscalmente, a perda por <i>impairment</i> somente será incluída no lucro real quando da realização ou baixa do item, porém, contabilmente, essa perda é imediatamente reconhecida no resultado.
Leasing	<p>Arrendamento Mercantil Financeiro no Arrendatário: No reconhecimento inicial, registra-se o bem no ativo da arrendatária e a obrigação no passivo. O registro no passivo é segregado em circulante e não circulante, conforme o prazo do contrato. Os juros a transcorrer são registrados em conta redutora de passivo. Itens sujeitos a depreciação devem ser depreciados da mesma maneira que os demais itens do ativo imobilizado. Item fica sujeito à teste de <i>impairment</i>.</p> <p>Arrendamento Mercantil Operacional no Arrendatário: os pagamentos das prestações são contabilizados como despesa do período.</p> <p>Arrendamento Mercantil Financeiro no Arrendador: os ativos mantidos por arrendamento mercantil financeiro devem ser reconhecidos nos seus balanços e apresentados como conta a receber por valor igual ao investimento líquido no arrendamento mercantil. Os pagamentos recebidos pelo arrendamento do bem são registrados como amortização de capital e receita financeira. O reconhecimento subsequente da receita deve ser efetuado conforme o item 39 do CPC 06, devendo basear-se no padrão que reflita a taxa de retorno periódica constante sobre o investimento líquido do arrendador no arrendamento mercantil financeiro.</p> <p>Arrendamento Mercantil Operacional no Arrendador: o arrendador deve reconhecer não somente a receita, mas também a depreciação do bem. Conforme o item 49 do CPC 06, os arrendadores devem apresentar os ativos sujeitos a arrendamentos mercantis operacionais nos seus balanços de acordo com a natureza do ativo.</p>	<p>Arrendamento Mercantil Financeiro no Arrendatário: a pessoa jurídica arrendatária que reconheça contabilmente o bem, em decorrência de o contrato de arrendamento prever a transferência substancial dos benefícios e riscos e controle do bem arrendado, deverá proceder aos ajustes ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real, no Lalur.</p> <p>Arrendamento Mercantil Operacional no Arrendatário: as contraprestações pagas ou creditadas por força de contrato de arrendamento mercantil, referentes a bens móveis ou imóveis intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços, inclusive as despesas financeiras nelas consideradas são computadas no lucro real. São indedutíveis as despesas financeiras, inclusive os decorrentes de ajuste de valor presente, assim como as despesas de depreciação, amortização ou exaustão.</p> <p>Arrendamento Mercantil Financeiro no Arrendador: o resultado deverá ser reconhecido proporcionalmente ao valor de cada contraprestação durante o período de vigência do contrato. O resultado é aferido calculando-se a diferença entre o valor do contrato de arrendamento e o somatório dos custos diretos iniciais e o custo de aquisição, produção ou construção dos bens arrendados. A diferença a menor entre o valor contábil residual do bem arrendado e o seu preço de venda, quando do exercício da opção de compra não será dedutível.</p> <p>Arrendamento Mercantil Operacional no Arrendador: o valor da contraprestação é considerado receita da atividade da pessoa jurídica e os encargos de depreciação gerados por bem objeto de arrendamento mercantil, calculados na forma da legislação vigente, são dedutíveis. Ou seja, a contabilização se assemelha a de uma operação de aluguel.</p>	<p>Arrendamento Mercantil Financeiro no Arrendatário: Não há diferença relevante, devendo o arrendatário contabilizar o bem no ativo.</p> <p>Arrendamento Mercantil Operacional no Arrendatário: Também não há diferença relevante, devendo a entidade contabilizar os pagamentos como despesas do período, assemelhando-se a um contrato de aluguel.</p> <p>Arrendamento Mercantil Financeiro no Arrendador: Na prática não há diferença relevante, devendo o arrendador reconhecer a receita proporcionalmente aos pagamentos recebidos.</p> <p>Arrendamento Mercantil Operacional no Arrendador: Não há diferença relevante, devendo o arrendador reconhecer as contraprestações recebidas como e receita e contabilizar a despesa de depreciação, como se o bem alugado fosse.</p>

<p>Pesquisa e Desenvolvimento</p>	<p>A entidade deve classificar a geração dos ativos em fase de pesquisa e em fase de desenvolvimento.</p> <p>Na fase de pesquisa todos os gastos incorridos são reconhecidos como despesa no resultado do período.</p> <p>As despesas na fase de desenvolvimento devem ser ativadas quando: (a) viabilidade técnica para concluir o ativo intangível de forma que ele seja disponibilizado para uso ou venda;</p> <p>(b) intenção de concluir o ativo intangível e de usá-lo ou vendê-lo;</p> <p>(c) capacidade para usar ou vender o ativo intangível;</p> <p>(d) forma como o ativo intangível deve gerar benefícios econômicos futuros. Entre outros aspectos, a entidade deve demonstrar a existência de mercado para os produtos do ativo intangível ou para o próprio ativo intangível ou, caso este se destine ao uso interno, a sua utilidade;</p> <p>(e) disponibilidade de recursos técnicos, financeiros e outros recursos adequados para concluir seu desenvolvimento e usar ou vender o ativo intangível; e</p> <p>(f) capacidade de mensurar com confiabilidade os gastos atribuíveis ao ativo intangível durante seu desenvolvimento.</p> <p>Os custos ativados somente transitarão para o resultado quando da realização do ativo intangível.</p>	<p>Poderão ser excluídos, para fins de apuração do lucro real, os gastos com desenvolvimento de inovação tecnológica classificáveis como despesas operacionais pela legislação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, quando registrados no ativo não circulante intangível, no período de apuração em que forem incorridos. Para tanto, é necessário adicionar ao lucro líquido, com a finalidade de apurar o lucro real, os valores relativos a realização do ativo intangível, inclusive por amortização, alienação ou baixa. Os dispêndios com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica classificáveis como despesas operacionais pela legislação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ são dedutíveis na apuração do lucro real.</p>	<p>Não há diferença significativa, dado que tanto na contabilidade societária quanto na fiscal os gastos com pesquisa e desenvolvimento serão considerados no lucro real ou a realização dos ativos intangíveis oriundos desses gastos.</p>
--	---	---	---

Fonte: Elaboração própria com base na Lei 12.973/14, na IN 1.515/14, na Lei 6.404/76 e suas alterações e Pronunciamentos do CPC.