

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS-UFMG
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS – FACE
CENTRO DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM CONTABILIDADE E CON-
TROLADORIA – CEPCON**

ALTERAÇÕES DA LEI Nº 12.973/14 E SEU IMPACTO NA CONTABILIDADE

Renata Silva Rocha

**Belo Horizonte, MG
2015**

RENATA SILVA ROCHA

ALTERAÇÕES DA LEI Nº 12.973/14 E SEU IMPACTO NA CONTABILIDADE

Projeto de pesquisa apresentado ao curso de Auditoria Externa do Centro de Pós-Graduação e Pesquisas em Contabilidade e Controladoria da Universidade Federal de Minas Gerais, como requisito parcial à obtenção do título Especialista em Auditoria Externa.

Orientador – Prof. João Aristides de Moraes.

**Belo Horizonte, MG
2015**

AGRADECIMENTOS

A Deus por todas as coisas e pela vida.

A minha família, meus companheiros, minha vida.

Aos meus professores que se tornaram meus amigos, dividindo seu saber.

Aos meus amigos que se empenharam em me ajudar nas respostas dos questionários, tornando a pesquisa possível e agregando consideravelmente em sua finalização.

E especialmente,

A minha família e ao Rômulo, pelo apoio, compreensão e paciência, ao longo de mais uma jornada, que estiveram sempre ao meu lado.

Ao professor João Aristides, pela orientação e incentivo recebido, pelo conhecimento e disponibilidade transmitidos ao longo de nosso convívio.

RESUMO

Este trabalho trata-se de uma pesquisa junto à diversas empresas sobre as principais alterações provocadas pela Lei nº 12.973/14 na contabilidade das sociedades. Os pesquisados relatam sobre os principais efeitos dessas mudanças. Busca, também, verificar o conhecimento dos profissionais, dessas empresas pesquisadas, sobre o tema, a aplicação das normas e o impacto gerado nas sociedades. O trabalho parte de uma pesquisa teórica que busca atribuir novos conhecimentos ao leitor, conceituando os principais tópicos da Lei, mostrando a relação da contabilidade com o fisco através da IN nº 1515/14, onde a Receita Federal do Brasil regulamenta a citada Lei que consolida a regulamentação da legislação tributária, após a convergência da Contabilidade às normas internacionais de contabilidade. Com isso, demonstra, na prática, como os contadores e as empresas visualizam essa mudança, como vem sendo implantada nas empresas e quais os seus maiores impactos. Demonstra, resumidamente, a evolução da contabilidade desde 1940, onde foi promulgada a primeira Lei das Sociedades Anônimas (SA) pelo Decreto de Lei nº 2.627/40 até a data atual com a aprovação dessa Lei de nº 12.973/14 regulamentada pela Instrução Normativa (IN) nº 1515/14.

Palavras-chave: Lei nº 12973/14. IN 1515/14. Impacto. Legislação Tributária. Contabilidade.

ABSTRACT

The present work shows a research in several companies about the major changes caused by the Law nº 12.973/14 in the company accounts. The researchers report on the main effects of these changes. In addition, it seeks to verify the knowledge of professionals, from the companies researched, the implementation of norms and the impact generated in societies. The work starts from a theoretical research that seeks to give new knowledge to the reader, conceptualizing the main topics of the law, showing the relationship of accounting to the tax authorities by IN No 1515/14, where the Federal Revenue of Brazil regulates the mentioned Law that consolidates the regulation of tax laws, after the convergence of accounting to international accounting standards. Thus, it demonstrates, in practice, how the accountants and companies visualize this change, how it has been implemented, and what are their greatest impacts. In summary, it shows the evolution of accounting since 1940, which was enacted the first Law of Corporations (SA) by Decree Law No. 2.627 / 40, until today with the approval of Law nº 12.973 / 14 regulated by the Normative Instruction (IN) No 1515/14.

Keywords: Law nº 12973/14. IN 1515/14. Impact. Tax legislation. Accounting.

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Estatística de Visitas	30
Gráfico 2 - Tempo Médio de Realização	31
Gráfico 3 - Regime Tributário	31
Gráfico 4 - Porte da Empresa	32
Gráfico 5 - Cargo	33
Gráfico 6 - Implantação da Lei nº 12.973/14	33
Gráfico 7 - Adesão ao AVP	35
Gráfico 8 - Controles em Contas Analíticas.....	36
Gráfico 9 – Adaptação da Empresa	40

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Nova Estrutura do Balanço Patrimonial	18
Quadro 2 - Atividade Empresarial	32

LISTA DE SIGLAS

AVP	Ajuste a Valor Presente
AVJ	Ajuste a Valor Justo
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CPC	Comitê de Pronunciamento Contábil
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
DCTF	Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais
DFC	Demonstração de Fluxo de Caixa
DIPJ	Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica
DOAR	Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos
DVA	Demonstração do Valor Adicionado
ECF	Escrituração Contábil Fiscal
EUA	Estados Unidos da América
FCONT	Controle Fiscal e Contábil de Transição
IAS	<i>International Accounting Standards</i>
IASB	<i>International Accounting Standards Board</i>
IASC	<i>International Accounting Standards Committee</i>
IFRS	<i>International Financial Reporting Stanrds</i>
IN	Instrução Normativa
IRPJ	Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica
JCP	Juros sobre Capital Próprio
LACS	Livro de Apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
LALUR	Livro de Apuração do Lucro Real
MP	Medida Provisória
MPEs	Micro e Pequenas empresas
PGFN	Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
PIS	Programa de Integração Social
RTT	Regime Tributário de Transição
SA	Sociedade Anônima
SPED	Sistema Público de Escrituração Digital

Sumário

1. INTRODUÇÃO	8
1.1 Caracterização do problema	8
1.2 Justificativa.....	9
1.3 Objetivos	9
1.3.1 Objetivo geral	9
1.3.2 Objetivos específicos	9
2. METODOLOGIA CIENTÍFICA	10
3. REFERENCIAL TEÓRICO.....	11
3.1 Contabilidade Brasileira	11
3.1.1 Da legislação contábil das sociedades por ações - Lei nº 6.404/76	11
3.2 Convergência para Contabilidade Internacional	12
3.2.1 Da legislação inicial da convergência - Lei nº 11.638/07	13
3.2.2 Complementação das alterações da Lei de convergência - Lei nº 11.941/09	18
3.3 Alterações da Lei nº 12.973/14	20
3.3.1. Desenvolvimento das principais alterações trazidas pela Lei nº 12.973/14 ..	20
3.3.2. Principais mudanças regulamentadas pela IN ° 1515/2014.....	26
3.3.2.1. Reconhecimento de receita.....	26
3.3.2.2. Dos acréscimos à base de cálculo	27
3.3.2.3. Das Retiradas de administradores.....	27
3.3.2.4. Do Controle por Subcontas	28
3.3.2.5. Do Ajuste a Valor Presente	28
3.3.2.6. Da Avaliação a Valor Justo – AVJ	28
4. ANÁLISE DOS DADOS	30
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	42
REFERÊNCIAS.....	45
APÊNDICES	47

1. INTRODUÇÃO

1.1 Caracterização do problema

Um assunto que gerou muita polemica no âmbito contábil empresarial foi a Medida Provisória (MP) nº 627, de 11 de novembro de 2013 que indicou alterações em diversos pontos da contabilidade, principalmente na parte tributária. Conforme sitio da Receita Federal do Brasil a medida sugeriu alterações na tributação do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, revogação do Regime Tributário de Transição (RTT), tributação sobre lucros auferidos no exterior e demais providências. Com isso veio à preocupação dos empresários em relação ao aumento dos custos devido às alterações significativas na contabilidade e suas condições em atender ao fisco e as normas contábeis "IFRS" ao mesmo tempo.

Devido a MP nº 627/13 tratar diversos assuntos polêmicos, antes de sua aprovação houve a necessidade de vários debates sobre cada item em questão. Com isso em 13 de maio de 2014 foi promulgada a Lei nº 12.973/14 que aprovou, modificou e vetou alguns artigos da citada MP. Com tantas mudanças as empresas tendem a ficar mais atentas e atualizadas para atender todas as imposições da Lei em referência.

Em 24 de novembro de 2014 a Receita Federal do Brasil publicou a Instrução Normativa (IN) nº 1515, que regulamentou a Lei nº 12.973/14 onde apresenta detalhamento da aplicação dos dispositivos da lei.

Contudo a contabilidade deve estar integrada com a gestão das empresas para que ambas caminhem na mesma direção no processo de implantação da Lei.

Será de responsabilidade da contabilidade o repasse das informações quanto às alterações e, da gestão das empresas a aceitação e controle na realização de todos os procedimentos necessários a essa integração.

Mediante o exposto, este trabalho buscará responder a seguinte questão de pesquisa: Quais os impactos sofridos na contabilidade e empresas após as alterações da Lei nº 12.973/14?

1.2 Justificativa

Este trabalho é desenvolvido a partir de uma pesquisa teórica e prática, pretendendo demonstrar se as alterações da nova Lei nº 12.973/14 impactaram de forma positiva ou negativa à contabilidade das empresas. Qual a reação dos contadores mediante a aprovação dessa Lei. Verificar também como os procedimentos para adequação da contabilidade as alterações da Lei estão sendo vistos e realizados nas empresas. Com isso a importância desse trabalho é demonstrar as dificuldades e/ou facilidades que as empresas encontram em adotar tais alterações impostas pela Lei nº 12.973/14 na contabilidade.

1.3 Objetivos

1.3.1 Objetivo geral

Evidenciar os impactos observados na contabilidade e empresas com a aplicação da Lei nº 12.973/14.

1.3.2 Objetivos específicos

Os objetivos específicos tratarão de elucidar os seguintes assuntos:

- ✓ Verificar quais as alterações mais impactantes da Lei nº 12.973/14;
- ✓ Analisar como essas alterações influenciam na rotina das empresas e contabilidades;
- ✓ Avaliar a reação e adaptação dos contadores mediante a aprovação dessa Lei; e
- ✓ Identificar se haverá aumento dos custos em função da adaptação em atendimento às normas contábeis.

2. METODOLOGIA CIENTÍFICA

Este trabalho tem como objetivo uma pesquisa exploratória e descritiva que identifica e define o problema a ser estudado, desenvolvendo uma pesquisa bibliográfica a partir da utilização de Leis tributárias, livros, artigos e teses de diversos autores, tendo como propósito ampliar os conhecimentos sobre o assunto abordado auxiliando na resolução do problema identificado.

Segundo Gil (2006), as pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno. Caracteriza-se pela utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados, tais como o questionário e a observação sistemática. Numa pesquisa descritiva, portanto, devem-se registrar os fatos, analisá-los e interpretá-los, não ocorrendo à manipulação dos dados por parte do pesquisador, apenas a sua interpretação e descrição.

Com isso a pesquisa em questão, pretende determinar uma amostragem para análise dos fatos, com aplicação de questionários para então analisar e comparar os fenômenos impactantes na contabilidade e nas empresas.

Conforme Richardson (1989), o método quantitativo denomina-se quantificação, tanto no processo de coleta de informações, quanto na aplicação de técnicas estatísticas em sua fundamentação, já o método qualitativo possui características diferentes, pois não se aplica a estatística como instrumento de análise de um problema, não pretendendo medir ou numerar categorias.

Contudo a forma de abordagem será uma pesquisa qualitativa e quantitativa que a partir da descrição de todas as informações necessárias, os dados serão analisados conseguindo-se resolver o problema identificado, verificando como as alterações impactaram no trabalho da contabilidade e empresas e proporcionalmente quais foram mais relevantes e impactantes nas mesmas.

3. REFERENCIAL TEÓRICO

3.1 Contabilidade Brasileira

A contabilidade existe há muitos anos, no entanto no Brasil começou se normatizar com influência da escola europeia em 26 de setembro de 1940, onde foi promulgada a primeira Lei das Sociedades Anônimas pelo Decreto de Lei nº 2.627/40, e estabelecidos os procedimentos contábeis do Brasil. Foram estipuladas assim as regras para avaliação de ativos e para a apuração e distribuição de lucros, a criação de reservas e os métodos para a publicação do balanço e da demonstração de lucros e perdas.

Com isso o art. 135, do Decreto-Lei nº 2.627/40 evidenciou as alterações do balanço determinando que:

“O balanço deverá exprimir, com clareza, a situação real da sociedade, e, atendidas as peculiaridades do gênero de indústria ou comércio explorado pela sociedade, nele se observarão as seguintes regras:

a) o ativo será dividido em ativo imobilizado, estável ou fixo, ativo disponível, ativo realizável em curto prazo e a longo prazo, contas de resultado pendente, contas de compensação;

b) o passivo será dividido em passivo exigível, a longo e curto prazo, e passivo não exigível, neste compreendidos o capital e as reservas legais e estatutárias, e compreenderá também as contas de resultado pendente e as contas de compensação.”(Brasil,1940)

As mudanças foram significativas para a sociedade, mas a Lei ainda estava voltada em atender os proprietários das empresas. Passando-se os anos com o aumento das transações comerciais e a busca em normatizar as informações quanto às demonstrações contábeis, surgiu à necessidade de uma nova Lei voltada também para os acionistas.

3.1.1 Da legislação contábil das sociedades por ações - Lei nº 6.404/76

Em 1976 a contabilidade obteve um grande avanço com a promulgação da Lei nº 6.404/76 que entrou em vigor a partir de 01 de janeiro de 1978. Essa lei teve forte influência da escola americana e seus princípios, normatizando a contabilidade visando à proteção dos acionistas com a regulamentação das sociedades por ações, utilização da legislação comercial e princípios contábeis na elaboração da escrita,

criação de uma estrutura das demonstrações contábeis promovendo mais qualidade em sua apresentação e demais alterações.

Pode-se observar através do art. 178 da Lei nº 6.404/76 a evolução e nova composição do Balanço Patrimonial:

“No balanço, as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia.

§ 1º No ativo, as contas serão dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez dos elementos nelas registrados, nos seguintes grupos:

- a) ativo circulante;
- b) ativo realizável a longo prazo;
- c) ativo permanente, dividido em investimentos, ativo imobilizado e ativo diferido.

§ 2º No passivo, as contas serão classificadas nos seguintes grupos:

- a) passivo circulante;
 - b) passivo exigível a longo prazo;
 - c) resultados de exercícios futuros;
 - d) patrimônio líquido, dividido em capital social, reservas de capital, reservas de reavaliação, reservas de lucros e lucros ou prejuízos acumulados.”
- (BRASIL, 1976)

Desta forma a Lei nº 6.404/76 teve como objetivo modernizar a apresentação das demonstrações contábeis e as regras das sociedades anônimas.

No entanto a contabilidade brasileira continuou sendo formal, ou seja, o contador seguia sempre as normas jurídicas não existindo o julgamento contabilista. Nesse tempo a partir de 1999 a legislação tributária vigente foi o Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 3.000/99, e a contabilidade trabalhava em atender o Fisco.

Com a constante evolução de mercado, essa contabilidade ficou desatualizada, pois como os acionistas externos conseguiriam entender uma demonstração contábil que não era padrão internacional, como um contador poderia atender somente ao Fisco com tantos usuários utilizando as demonstrações contábeis? Assim o Brasil viu-se pressionado em adotar o padrão internacional e criou a nova Lei nº 11.638/07.

3.2 Convergência para Contabilidade Internacional

As informações no mundo globalizado devem circular em uma velocidade crescente e com o aumento da competição mercadológica a contabilidade passou a ser vista como sistema de informações, devendo atender todos os usuários.

Conforme Ludicibus (2007), usuário é toda pessoa física ou jurídica que tenha interesse na avaliação da situação e da evolução de uma determinada entidade. Dividem-se em usuários internos (administradores de diversos níveis, diretores e executivos dos mais variados escalões) e usuários externos (acionistas, clientes, fornecedores, credores, Estado, sindicatos e demais investidores). Tais usuários apresentam interesses diversificados, razão pela qual as informações geradas devem ser amplas, claras, coesas e suficientes para uma melhor análise da situação patrimonial e das mudanças sofridas pelo seu patrimônio, permitindo tomadas de decisões em relação ao futuro.

Mediante essas mudanças as empresas passaram a ter dificuldades de se relacionar, pois a contabilidade não seguia um padrão, e em um mundo globalizado onde a economia funciona em blocos surgiu à necessidade da convergência para uma contabilidade internacional. Assim a contabilidade ingressava como um instrumento fundamental, utilizado tanto para nortear a atuação da própria empresa quanto para terceiros, que necessitam analisar as demonstrações contábeis com o intuito de decidir pela compra de ações, concessões de empréstimos e tantas outras formas de investimento.

3.2.1 Da legislação inicial da convergência - Lei nº 11.638/07

Em 1973, dez países se reuniram em Londres e começaram enxergar a globalização da economia, criando então o órgão "*International Accounting Standards Committee*" (IASC) que emitia as normas "*International Accounting Standards*" (IAS), pensando em uma contabilidade internacional para que o mundo pudesse se padronizar. Os EUA participaram da criação das normas, mas em seguida optaram por voltar para as normas antigas, seguindo com a contabilidade americana. Devido esse fato o mundo voltou os olhos para a contabilidade americana, mas em 2001 mediante diversos escândalos nas empresas americanas essa contabilidade foi perdendo credibilidade e de imediato o mercado europeu optou em adotar as normas internacionais. A partir daí o órgão sofreu uma reformulação mudando de IASC para "*International Accounting Standards Board*" (IASB) e passou a emitir as normas "*International Financial Reporting Standards*" (IFRS). Diante disso os países do mundo foram convergindo para a contabilidade internacional e em 2005, 105 (cento e cinco) paí-

ses já tinham adotado essa norma. Com isso a CVM preocupada em atender seus usuários do exterior, e com plenos poderes conforme deliberado pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404/76 “As demonstrações financeiras das companhias abertas observarão, ainda, as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários e serão obrigatoriamente submetidas a auditoria por auditores independentes nela registrados.”(Brasil,1976), criou uma norma para que as empresas de capital aberto além de elaborar o balanço de acordo com a Lei das S/A nº 6.404/76 deveriam extra contabilmente ajustar o balanço de acordo com as normas brasileiras de contabilidade convergentes às normas internacionais de relatórios financeiros, as quais denominamos de IFRS.

Com o aceite e convergência de diversos países para as normas internacionais, o Brasil em 2007 resolveu aprovar a Lei nº 11.638/07, buscando uma harmonização das demonstrações contábeis convergindo a contabilidade brasileira às normas internacionais. A Lei nº 11.638/07 ao alterar a Lei das SA nº 6.404/76 determina que todas as empresas brasileiras de capital aberto, devem apresentar seus demonstrativos financeiros, elaborados segundo as normas internacionais de contabilidade.

Em 2005, pela publicação da Resolução CFC nº 1.055/05 o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) cria e compõe o Comitê de Pronunciamentos Contábeis que, também, é composto das seguintes entidades:

ABRASCA – Associação Brasileira das Companhias Abertas;

APIMEC NACIONAL – Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais;

BM&FBOVESPA S.A. Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros; (Redação dada pela Resolução CFC nº 1.339/11)

IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil; e

FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuárias e Financeiras

Conforme o artigo 3º da referida resolução “O Comitê de Pronunciamentos Contábeis – (CPC) tem por objetivo o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira,

visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais”.

Em 2009 o governo brasileiro sancionou a lei nº 11.941/09, lei essa que, também, alterou e revogou dispositivos da lei nº 6.404/76, estabelecendo nova disciplina relativa à elaboração e à divulgação de demonstrações contábeis pelas sociedades por ações, dessa vez estendendo às sociedades de grande porte, mesmo que não sejam constituídas em sociedade por ações.

O CFC, por meio da Resolução CFC nº 1.255/09 edita a NBC T 19.41 que trata da convergência da contabilidade internacional para as pequenas e médias empresas (PMEs), a partir de 2010.

As alterações se deram em todos os níveis, desde alteração de conceitos, na estrutura das Demonstrações Contábeis, os registros dos ativos, passivos, receitas e despesas, da mensuração dos ativos, dos passivos e do resultado, bem como da apresentação e divulgação das demonstrações contábeis.

As normas de contabilidade brasileira, em sintonia com a convergência às normas internacionais de contabilidade, promovem informações com:

- a) Compreensibilidade;
- b) Relevância;
- c) Materialidade;
- d) Confiabilidade;
- e) Primazia da essência sobre a forma;
- f) Prudência;
- g) Integralidade;
- h) Comparabilidade;
- i) Tempestividade;
- j) Equilíbrio entre custo e benefícios; e
- k) Transparência.

O artigo 1º da Lei nº 11.638 altera alguns artigos da Lei nº 6.404, como o art. 176 substituindo a Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos (DOAR) pela Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC), sendo facultativa somente para companhias de capital fechado com Patrimônio Líquido inferior a R\$ 2.000.000,00 e a obrigatoriedade da Demonstração do Valor Adicionado (DVA) para as companhias abertas.

Como a DFC relata as movimentações operacionais, financeiras e de investimento é uma excelente ferramenta no auxílio à tomada de decisões, principalmente se usada em conjunto com outras demonstrações, pois conforme Ludícibus, Marion e Faria (2009, p. 186), o Fluxo de Caixa é baseado nos seguintes fatos:

“- A DFC, por sua vez, demonstra a origem e a aplicação de todo dinheiro que transitou pelo caixa em um determinado período e o resultado desse fluxo. O caixa considerado engloba as contas Caixa e Bancos – por esse motivo, consideramos que seria mais adequada a intitulação Demonstração do Fluxo de Disponível. [...] Utilizamos a denominação DFC por ser a forma geralmente mais adotada.

- A análise conjunta da DFC e da Demonstração do Resultado pode esclarecer situações controvertidas sobre o porquê de a empresa ter um lucro considerável e estar com o Caixa baixo, não conseguindo liquidar todos os seus compromissos. [...] Embora, seja menos comum o porquê de a empresa ter prejuízo, embora o Caixa tenha aumentado”

A DVA por sua vez demonstra o quanto de riqueza uma companhia gerou, como a mesma foi distribuída e qual a parcela permaneceu na companhia, uma ferramenta muito útil para os usuários, principalmente os acionistas e investidores que visualizam com clareza os resultados da empresa e como é administrado e para o governo que visualiza o valor que a empresa agregou para o País. Reis, Marion e Ludícibus (2009) afirmam que o Brasil ao adotar a DVA, se coloca ao lado de países de primeiro mundo.

A CVM também teve que adequar suas normas ao padrão internacional conforme art. 177, que também assegurou quanto à parte fiscal, não incidindo nenhum efeito tributário nos ajustes realizados exclusivamente para atender as normas contábeis, que serão registrados em livros específicos como exemplo o LALUR.

Resumidamente foram muitas alterações, na estrutura do Balanço, onde o termo Ativo Permanente foi extinto e o seu conteúdo agora é representado pelos grupos de contas de Investimentos, Imobilizado e Intangível, dentre outras.

No Ativo Imobilizado, por exemplo, os bens decorrentes de operações de *leasing*, que antes somente podia ser registrado a partir do direito de aquisição do mesmo, agora deverá ser reconhecido pela transferência dos riscos e benefícios do bem e não só na ocasião da opção de compra.

No Ativo Intangível que antes era denominado Ativo Diferido, o bem deverá ser reconhecido conforme a sua classificação de ausência de substância física, considerando as despesas pré-operacionais, gastos de reconstrução futuros, etc.

O Patrimônio Líquido foi dividido em capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados.

A conta Lucro Acumulados virou apenas transitória sendo que no fim de cada exercício o valor restante deverá ser destinado às reservas, aumento de capital e distribuição de lucros, dentre outras alterações.

Um ponto que vale ressaltar é o referente à extinção da reavaliação de ativos e com ela a reserva de reavaliação, onde somente o valor existente na conta antes da promulgação da Lei pode ser mantido até a sua realização e em contrapartida foi inserido o *impairment* e sua obrigatoriedade para sociedades de grande porte.

Mesmo antes da aplicação da Lei nº 11.638/07, Silva et al (2006) resumia muito bem o conceito de *impairment*.

Impairment é o instrumento utilizado para adequar o ativo a sua real capacidade de retorno econômico. O impairment é aplicado em ativos fixos (ativo imobilizado), ativos de vida útil indefinida (*goodwill*), ativos disponíveis para venda, investimentos em operações descontinuadas (SILVA et al., 2006, p.1).

Em fim muitas alterações que demandaram tempo na elaboração e publicação dessa Lei, contudo após sua promulgação as normas internacionais continuaram em evolução, os grupos de contas do balanço foram reclassificados em Ativo (Circulante e Não Circulante), Passivo (Circulante e Não Circulante) e Patrimônio Líquido, a conta Diferido, do ativo permanente, por se tratar de despesas e gastos pré-

operacionais foi extinta do Ativo, além de algumas mudanças fiscais, criou-se então a MP nº 499/08 que abrangeu todos esses pontos. Desta forma o Balanço Patrimonial passou a ter uma nova estrutura conforme demonstrado no quadro 1.

Quadro1: Nova Estrutura do Balanço Patrimonial

ATIVO	PASSIVO
Ativo Circulante	Passivo Circulante
Ativo Não Circulante	Passivo Não Circulante
Realizável a Longo Prazo	
Investimentos	Patrimônio Líquido
Imobilizado	Capital Social
Intangível	Reservas de Capital
	Ajustes de Avaliação Patrimonial
	Reservas de Lucros
	Ações em Tesouraria
	Prejuízos Acumulados

Fonte: Adaptado: Eliseu Pereira Lara, artigo A Estrutura do Balanço Patrimonial: Um Comparativo antes e depois da adoção do padrão contábil internacional.

Com isso em 27 de maio de 2009 a MP nº 499/08 foi convertida na Lei nº 11.941/09 harmonizando as regras contábeis as normas internacionais, com novos conceitos e critérios contábeis e fiscais.

3.2.2 Complementação das alterações da Lei de convergência - Lei nº 11.941/09

Como complemento da Lei nº 11.638/07 e da convergência ao padrão internacional, a Lei nº 11.941/09 abordou diversas alterações principalmente no sentido tributário e alguns procedimentos e práticas contábeis.

Neste quesito as principais alterações foram em relação aos parcelamentos e remissão de débitos, processo administrativo fiscal, juros sobre capital próprio, instituição do RTT, alterações nas demonstrações contábeis e estrutura do balanço, entre outras.

Quanto aos débitos tributários poderão ser parcelados em até 180 vezes, incluindo os débitos de parcelamentos anteriores e créditos de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) aproveitados indevidamente. Sendo que os débitos não pertencentes a parcelamentos anteriores poderão ter redução de multa e juros. E caso a empresa opte pelo pagamento do parcelamento, poderá utilizar o prejuízo fiscal e a base ne-

gativa da CSLL para liquidação de multa e juros sobre os débitos tributários, inclusive os que se encontram em dívida ativa.

O artigo 14 da referida Lei diz o seguinte sobre a remissão de débitos:

Ficam remitidos os débitos com a Fazenda Nacional, inclusive aqueles com exigibilidade suspensa que, em 31 de dezembro de 2007, estejam vencidos há 5 (cinco) anos ou mais e cujo valor total consolidado, nessa mesma data, seja igual ou inferior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais). (BRASIL, 2009)

Houve a inclusão do RTT que conforme art. 15 da Lei nº 11.941/09, *“trata dos ajustes tributários decorrentes dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei 11.638/2007, e pelos artigos. 37 e 38 da Lei 11.941/2009”*, ou seja, um controle a parte em livros específicos, excluindo da base de tributação as alterações trazidas pelas normas internacionais. Para administrar tal controle foi criando um novo sistema de Controle Fiscal e Contábil de transição (FCONT).

Referentes aos processos administrativos fiscais, a lei veio alterando o Decreto-Lei nº 70.235/72 e unificou os Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda e a Câmara Superior de Recursos Fiscais em um órgão para julgar com competência as decisões, denominado Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), a fim de aumentar a eficácia e agilidade na tomada de decisões desses processos, beneficiando a parte com a razão (Fisco/Contribuinte).

Por fim as mudanças nas Demonstrações e estrutura do Balanço, onde surgiu à obrigatoriedade das notas explicativas para todas as empresas e o que deve ser mencionado nas mesmas, a reestrutura do balanço conforme demonstrado no quadro 1 do tópico anterior, as mudança no critério de avaliação de ativos e passivos, substituição da nomenclatura “receitas e despesas não operacionais” na Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), por outras receitas e despesas e demais alterações que não serão detalhadas por não ser o foco desta pesquisa.

Com isso a contabilidade se adequou ao padrão internacional, se tornando mais transparente e objetiva para utilização de todos os usuários.

3.3 Alterações da Lei nº 12.973/14

Com a convergência para a contabilidade internacional o regulamento do imposto de renda ficou defasado, pois devido todas as alterações contábeis não estarem discriminadas no regulamento do imposto de renda foi criado o RTT, ou seja, tudo que não constava no regulamento era excluído da base de cálculo. Mas como o próprio nome diz, é um regime transitório e o fisco começou a trabalhar na instituição de um regime definitivo.

Com isso passando-se os anos após a implantação da Lei nº 11.638 e Lei nº 11.941, viu-se a necessidade da revogação do RTT e alteração na regulamentação da legislação tributária. Resultado disso foi a MP nº 627/13 aprovada e modificada pela Lei nº 12.973/14.

3.3.1. Desenvolvimento das principais alterações trazidas pela Lei nº 12.973/14

Em novembro de 2013 foi publicada a MP nº 627 que falava sobre diversas mudanças na contabilidade e legislação tributária, esta, gerou tanta polêmica que houve a cogitação de implantação de dois balanços, um para atender ao Fisco e outro para atender as normas internacionais de contabilidade. Isso aumentaria significativamente o custo e trabalho dos contadores e gestores das empresas.

Visando uma melhor adaptação da MP, em maio de 2014 foi publicada a Lei nº 12.973 aprovando a MP, no entanto com algumas reformulações. Serão abordadas as principais alterações trazidas por essa Lei.

A evolução gradativa dos meios de escrituração oferece agilidade e rastreabilidade no trânsito dos dados, de modo a não comprometer a transparência e o grau de segurança que as informações devem oferecer nessa realidade tecnológica. Com o objetivo de aproximar o contribuinte do Fisco, o Governo criou o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED). Ele consiste em transferir a escrituração tradicional para meio digital.

Com isso a Lei nº 12.973 destacou o parágrafo 6º, do artigo 2º, obrigando as empresas a entregarem a escrituração em meio digital, exceto as do simples nacional, Órgãos Públicos, Autarquias, Fundações Públicas e Pessoas Jurídicas inativas. Essa escrituração, no entanto, possui algumas particularidades, como exemplo, os Livros de apuração do Lucro real e da Contribuição Social (LALUR E LACS) serão entregues dentro da Escrituração Contábil Fiscal (ECF), a declaração de imposto de renda da pessoa Jurídica (DIPJ) também será substituída pela ECF e o prazo para entrega da mesma será em junho do ano posterior ao apurado, cabendo à aplicação de multas pelo não cumprimento dos prazos estabelecidos pela Lei.

Buscando uma neutralidade tributária, a Lei nº 12.973 extinguiu o RTT e consequentemente o FCONT, que foi substituído pelas subcontas, condicionando os efeitos tributários aos novos métodos e critérios contábeis.

Em relação aos bens de pequeno valor, que antes da aprovação da lei, eram considerados como despesas operacionais os bens adquiridos com valor unitário de até R\$ 326,61, o mesmo foi alterado para o limite de R\$ 1.200,00 ou de acordo com a vida útil, menor que um ano, onde não houve alteração.

Criou-se um novo conceito da Receita Bruta que conforme art. 12 da referida Lei compreende os seguintes fatores:

- I – o produto da venda de bens nas operações de conta própria;
- II – o preço da prestação de serviços em geral;
- III – o resultado auferido nas operações de conta alheia; e
- IV – as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III. (BRASIL, 2014)

Para obter a receita líquida permaneceram as deduções anteriores (devolução e vendas canceladas, descontos concedidos incondicionalmente e tributos incididos sobre ela), no entanto foi acrescentado um novo item que são os valores decorrentes do ajuste a valor presente (AVP) das operações vinculadas à receita bruta, ou seja, a dedução da diferença entre o valor da receita a vista e a prazo.

As doações e subvenções do poder público juntamente com o prêmio por emissão de Debêntures sofreram alguns ajustes tributários para se enquadrarem a nova le-

gilação. Deixaram de fazer parte da reserva de capital e entraram na reserva de lucros. Onde as doações e subvenções transitam pelo resultado e são transferidas para a reserva de lucros ao final do exercício, sem tributação exceto em casos específicos. Enquanto o prêmio por emissão de debentures não será tributado desde que o sócio ou titular da empresa responsável por sua emissão não seja proprietário da mesma. Em ambos os casos é necessário o registro em conta de reserva de lucros específica para que não ocorra tributação, tais reservas somente poderão ser absorvidas pelo prejuízo, caso a empresa não possua lucro no momento e já tenha absorvido as demais reservas de lucros exceto a legal, na condição de ser recomposta por lucros futuros.

A aquisição de investimento também sofreu alguns ajustes fiscais tributários quanto à sua avaliação, nos casos de mais ou menos valia é realizado o cálculo do valor justo menos o valor contábil através de um laudo elaborado por um perito e protocolado na Receita Federal do Brasil, na contabilidade será registrado em conta específica diretamente no ativo não circulante e amortizado de acordo com o bem de origem. O Ágio é apurado quando o valor de aquisição for maior que o valor justo, também registrado em conta específica do ativo não circulante, sua amortização é realizada através do *impairment*, no entanto dedutível somente quando o investimento for baixado. Já o deságio é o contrario, valor de aquisição menor que o valor justo, nesse caso registrado diretamente no resultado sem tributação, controle no Lalur, amortizado somente na baixa do investimento. Todos os controles em contas específicas e protocolo dos laudos na Receita Federal do Brasil são de extrema importância, inclusive em casos de cisão, fusão ou incorporação que só poderão ser aproveitados se vierem tratados de tal maneira.

Nas sociedades quando ocorre a variação no percentual de participação da mesma, ou seja, um sócio deseja investir mais do que outro aumentando seu capital, o ganho ou perda dessa variação devem ser registrados como receita ou despesa não operacional, no entanto o § 2º do Art. 33 da Lei nº 12.973/14 salienta o seguinte:

Não será computado na determinação do lucro real o acréscimo ou a diminuição do valor de patrimônio líquido de investimento, decorrente de ganho ou perda por variação na porcentagem de participação do contribuinte no capital social da investida. (BRASIL, 2014)

Dessa forma os acionistas devem estudar cada caso antes da tomada de decisão tomando o cuidado de não perder dinheiro.

Em relação às atividades imobiliárias, os ganhos de capital em caso de vendas a prazo poderão ser registrados no lucro real no decorrer do recebimento das parcelas, ou seja, uma receita diferida para o resultado, excluída no Lalur, adicionado somente o valor efetivamente recebido. Nos casos de alienação ou baixa dos bens, deve ser realizado o teste de recuperabilidade onde poderá ser deduzido do lucro real o valor proporcional entre o valor contábil e valor recuperável (maior valor entre valor de uso e valor de venda).

Um dos destaques dessa Lei foi em relação ao AVP, que conforme CPC 12 é o valor presente de um fluxo de caixa futuro. Na nova legislação tal ajuste quando ativo é deduzido da receita bruta e quando passivo deduzido do custo. Em caso de AVP ativo é classificado em subconta a crédito como juros a apropriar sendo revertido em receita financeira proporcionalmente a seu recebimento, deve ser adicionado ao lucro real quando a receita ou resultado da operação for oferecido a tributação. Quanto aos juros por compras a prazo somente será dedutível no lucro real quando ocorrer à venda da mercadoria. O art. 5º da referida Lei trata das particularidades de cada operação passiva, dizendo que somente serão classificados no lucro real pelo período de apuração em que:

- I - o bem for revendido, no caso de aquisição a prazo de bem para revenda;
- II - o bem for utilizado como insumo na produção de bens ou serviços, no caso de aquisição a prazo de bem a ser utilizado como insumo na produção de bens ou serviços;
- III - o ativo for realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, no caso de aquisição a prazo de ativo não classificável nos incisos I e II do caput;
- IV - a despesa for incorrida, no caso de aquisição a prazo de bem ou serviço contabilizado diretamente como despesa; e
- V - o custo for incorrido, no caso de aquisição a prazo de bem ou serviço contabilizado diretamente como custo de produção de bens ou serviços.(BRASIL,2014)

Os ajustes passivos deverão ser registrador em subconta a débito como juros a apropriar e adicionado ao lucro líquido conforme sua apropriação.

Nos arrendamentos mercantis as alterações foram quanto a poder deduzir do lucro real as contraprestações referentes aos bens ligados inteiramente com a produção ou comercialização de bens e serviços. E a indedutibilidade no lucro real das despesas financeiras, com depreciação, amortização e exaustão geradas pelos bens arrendados.

Para efeito de registro na contabilidade e maior transparência aos usuários, a depreciação não precisa seguir o padrão estabelecido pela Receita Federal do Brasil. Mediante a elaboração de um laudo realizado por um técnico responsável o bem pode ser depreciado em um período maior ou menor do que o estipulado pela Receita, pelos benefícios econômicos futuros do ativo. No entanto a novidade conforme art. 40, da Lei nº 12.913/14 é que em caso de registro de depreciação na contabilidade menor do que a calculada com base na tabela fiscal, tal diferença pode ser excluída do lucro líquido na apuração do lucro real. Quando as quotas de depreciação da exclusão fiscal atingirem os 100% (cem por cento), o valor da taxa contábil deverá ser adicionado ao lucro líquido para efeitos da determinação do lucro real.

Quanto à amortização poderá ser dedutível desde que o intangível seja relacionado com a produção ou comercialização dos bens e serviços. De acordo com o Art. 42 da referida lei, os gastos com desenvolvimento de inovação quando registrado como intangível poderá ser excluído do lucro real no período de apuração em que forem incorridos, no entanto ao se utilizar desse benefício deverá adicionar ao lucro líquido o valor de realização do ativo intangível.

Quanto aos prejuízos fiscais não operacionais continuam sendo compensados somente com lucros da mesma natureza, o que o art. 43 trouxe de novidade foi que mesmo que o bem seja reclassificado para o ativo circulante com intenção de venda, não perde sua essência continuando como não operacional e seguindo as normas do mesmo.

Para a apuração da Contribuição Social do Lucro Líquido são aplicadas as mesmas condições das regras do IRPJ, realização dos controles em Livro a parte, LACS, que deverá conter na ECF.

Na apuração do PIS e COFINS as novidades conforme art. 54 foram nas receitas que não integram a base de cálculo, sendo elas:

VI - de que trata o inciso IV do caput do art. 187 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível;

VIII - financeiras decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, referentes a receitas excluídas da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep;

IX - relativas aos ganhos decorrentes de avaliação de ativo e passivo com base no valor justo;(BRASIL,2014).

Em relação ao aproveitamento de créditos o AVP é somado ao valor do custo ou aquisição mesmo que de empréstimos, enquanto os ganhos e perdas decorrentes de avaliação de ativo com base no valor justo não serão computados.

Após a aplicação da Lei nº 11.638/07, não houve manifestação sobre qual base seria utilizada para o cálculo dos dividendos, somente em 2013 a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) emitiu o parecer 202 tratando da isenção de tributação sobre os dividendos apurados após 31/12/2007, no entanto ficou uma dúvida quanto à isenção no período retroativo de 2008 a 2013. Com isso a Lei nº 12.973/14 reconheceu nesse mesmo período isenção total da tributação sobre os dividendos pagos superiores ao lucro fiscal, ou seja, os apurados pelos critérios contábeis vigentes até 31/12/2007.

Outra alteração foi na base de cálculo dos Juros sobre Capital Próprio (JCP), onde foram exclusas as contas de ajuste de avaliação patrimonial e reserva de reavaliação. Com isso o cálculo para remuneração dos JCP passou a ser sobre as seguintes contas do PL: Capital Social, reservas de capital, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados.

Um fator interessante dessa nova Lei foi o de permitir a pessoa jurídica em optar na adesão da mesma retroagindo ao início de 2014 ou a partir de 2015, cabendo ao empresário e ou contador estudar qual opção seria mais viável. Porém em um curto espaço de tempo, já que tal opção deveria ser manifestada na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) referente ao fato gerador de agosto de 2014, ou seja, em outubro 2014 sendo irretratável após de feita.

Contudo a aplicação da Lei nº 12.973/14 sobre a apuração dos tributos federais somente acontecerá após a publicação de uma lei tributária regulamentando a mesma, pois apenas a Secretária da Receita Federal tem autonomia para dispor sobre os procedimentos e ou anular os efeitos dos atos administrativos sobre a apuração dos tributos federais.

3.3.2. Principais mudanças regulamentadas pela IN nº 1515/2014

A convergência para contabilidade internacional gerou certa discrepância entre o resultado apurado pela contabilidade antes e após 31 de dezembro de 2007, motivo pelo qual impulsionou a edição da Lei nº 12.973/14 que abrangeu vários pontos da legislação tributária.

Com isso em novembro de 2014 a Receita Federal do Brasil viu a necessidade de regulamentar essa Lei, editando a IN nº 1515/14, que realizou uma espécie de consolidação da legislação do IRPJ, CSLL e alguns pontos do PIS e COFINS, esclarecendo e detalhando a aplicação dos dispositivos da Lei.

A IN nº 1515 é bem extensa e abrange vários pontos da legislação tributária, logo no início ela menciona sobre a forma de apuração do imposto de renda, onde o mesmo será devido no decorrer da obtenção dos rendimentos, ganhos e lucros da sociedade, calculados trimestralmente. A alíquota permanece em 15% (quinze por cento) e com adicional de 10% (dez por cento) para a parcela do lucro que exceder R\$ 20.000,00 (vinte mil reais). Na abrangência dessa Lei entram as empresas que se encaixam nas modalidades do Lucro Real, Presumido e Arbitrado. Sendo que no Lucro Real o recolhimento pode ser mensal, desde que a empresa elabore o cálculo pela estimativa, utilizando as alíquotas de acordo com sua atividade e acrescentando as demais receitas, ou apure o balanço mensal com todas as adições e exclusões.

3.3.2.1. Reconhecimento de receita

Um ponto importante foi o novo conceito da Receita Bruta para efeito tributário, onde foi acrescentado o resultado auferido nas operações de conta alheia, que de acordo

o sitio portal tributário, são as comissões por intermediações de negócios, e buscando uma amplitude do conceito, acrescentou as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III. Vale ressaltar que não fazem parte da receita bruta os tributos não cumulativos, destacados em NF enquanto os valores de ajuste a valor presente, e os tributos incidentes sobre a receita como Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN), PIS e Cofins já estão embutidos na mesma.

A receita líquida por sua vez continua sendo a receita bruta menos alguns elementos, o que veio de novidade foi o acréscimo de um último elemento, a dedução do ajuste a valor presente, ou seja, trazer o fluxo de caixa a longo prazo para a data atual.

3.3.2.2. Dos acréscimos à base de cálculo

Em relação à base de cálculo devem ser acrescentados os ganhos de capital, alienação de participação societária permanente, locação de imóveis quando não for o objeto social da empresa, juros e tributos restituído ou compensados, variações monetárias ativas. Quanto ao ganho de capital se empresa não tiver controle do custo de aquisição deve-se acrescentar a base de cálculo o valor total da alienação.

3.3.2.3. Das Retiradas de administradores

A obrigatoriedade da ECF veio para ajudar o fisco na fiscalização e as empresas na padronização. Dessa forma facilitando a apuração e identificação do lucro. Quanto as retiradas dos administradores residentes no Brasil, serão dedutíveis ao lucro real sem limitação de valor, desde que este seja correspondente a remuneração mensal e fixa por prestação de serviço e registrado como custos ou despesas operacionais. As retiradas dos administradores residentes no exterior, ou os lucros auferidos de empresas estrangeiras serão computados na determinação do lucro real.

3.3.2.4. Do Controle por Subcontas

A contabilidade teve que se adaptar às mudanças, aprimorando o seu plano de contas contábil para que contemple contas analíticas, ou seja, as subcontas que promovam os registros contábeis de todos os eventos decorrentes das mudanças da convergência da contabilidade nacional para a contabilidade internacional.

A título de exemplo, citamos o caso do AVP que a IN, supracitada, trouxe de novidade nos registros, que se a empresa não tiver conta específica para o seu registro e identificação na contabilidade, tal saldo devedor não poderá ser considerado dedutível no fato gerador dos tributos.

3.3.2.5. Do Ajuste a Valor Presente

A contabilidade deve representar a realidade da empresa, com isso o AVP foi criado separando o juro do valor original, buscando o valor atual de um fluxo de caixa futuro. O AVP deve ser aplicado nas contas do ativo e passivos, registrado em conta analítica, denominada juros a apropriar, a crédito e a débito respectivamente.

Nas operações ativas tal juro é revertido em receita financeira e considerado na determinação do lucro real, no decorrer de sua realização, quando sua operação correspondente for oferecida a tributação. Enquanto as passivas são revertidas em despesas de acordo com a conclusão da devida operação, exemplo: quando um bem for revendido em caso de compra a prazo para revenda.

O mais importante é o controle em conta dedicada, para que seja possível o seu aproveitamento, como a dedução da receita bruta, conforme regulamentado pela IN nº 1515.

3.3.2.6. Da Avaliação a Valor Justo – AVJ

O AVJ é o valor em que um ativo pode ser negociado e um passivo liquidado, acordado entre as partes. Na contabilidade deve ser registrado em conta analítica espe-

cífica, pois não será registrado na determinação do lucro real, o ganho decorrente dessa avaliação, de um ativo ou passivo, em que tiver esse controle.

Enfim foram muitas alterações, inclusive já relatadas em tópicos anteriores, e a importância de cada uma deve ser observada de acordo com as atividades e porte das empresas.

4. ANÁLISE DOS DADOS

Foi elaborado um questionário com vinte questões e enviado aos profissionais da área de contabilidade de diversas empresas dos ramos de indústria, comércio, construção civil, holding, energia elétrica, locação de equipamentos, prestadores de serviços em geral etc, através do sitio *Survio.com*.

Depara-se, na pesquisa, com diversas dificuldades para a obtenção das respostas, desde a ausência de disponibilidade dos profissionais para responder o questionário, na obtenção de respostas incompletas, empresas que responderam, mas que não se enquadram na aplicação da lei.

Da pesquisa obtida e, mediante as respostas, destaca-se a seguinte análise:

Uma das dificuldades em realizar a análise foi a falta de disponibilidade dos profissionais para responder o questionário, mostrando claramente no Gráfico 1 – Estatística de visita, a seguir, o comparativo da quantidade de acessos ao *link* sugerido com os questionários respondidos.



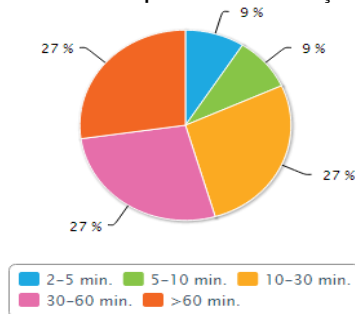
Gráfico 1: Estatística de Visitas

Fonte: Sitio Survio.com

Observa-se que dos 94 visitantes apenas 13 responderam, ou seja, 13,8% (treze vírgula oito por cento) de sucesso na obtenção de respostas. Essa margem pode ser justificada pela complexidade e exigência de conhecimento do assunto.

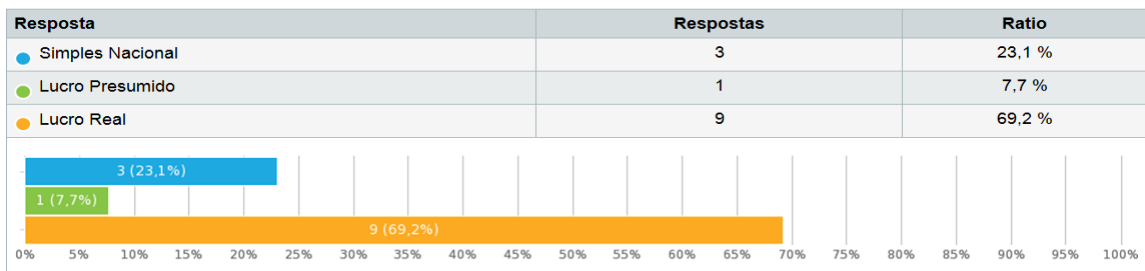
Pode-se verificar que, em análise ao tempo de realização do questionário, conforme demonstrado no Gráfico 2, a seguir, 54% (cinquenta e quatro por cento) demandaram mais de trinta minutos no preenchimento.

Gráfico 2: Tempo Médio de Realização



Mediante o exposto será analisada cada resposta do questionário individualmente.

1. A EMPRESA ADOTA QUAL REGIME TRIBUTÁRIO?



Das 13 empresas respondentes, 9 são optantes pelo lucro real, 3 optantes pelo regime simples e 1 optante pelo lucro presumido, portanto as empresas optantes pelo lucro real poderão ter mais efeito da adoção da Lei nº 12.973/14, uma vez que necessitam de maiores controles internos e de contas contábeis em seus registros.

2. Qual é o ramo de atividade da empresa?

Resposta	Respostas	Ratio
Comércio atacadista de motopeças e biclepeças	1	7,69%
Construção Civil	1	7,69%
Holding	1	7,69%
Industria de calcinação	1	7,69%
Locação de máquinas e equipamentos	2	15,38%
Prestação de Serviços (de auditoria)	1	7,69%
Prestação de Serviços (de Energia Elétrica)	1	7,69%
Prestação de Serviços (Escritório de Contabilidade)	3	23,08%
Prestação de Serviços (Hospitalares)	2	15,38%
TOTAL	13	100%

Quadro 2: Atividade Empresarial

Fonte: Adaptado do Sítio Survio

Percebe-se que o ramo de atividade das empresas respondentes é diversificado, sendo maioria prestação de serviços distinguindo apenas o tipo de serviço. O resultado nessa área pode ser mais aprofundado devido a uma margem estatística maior, no entanto a análise de cada pergunta para as empresas em individual é fundamental focando no entendimento do profissional contábil.

3. Qual é o porte da empresa?

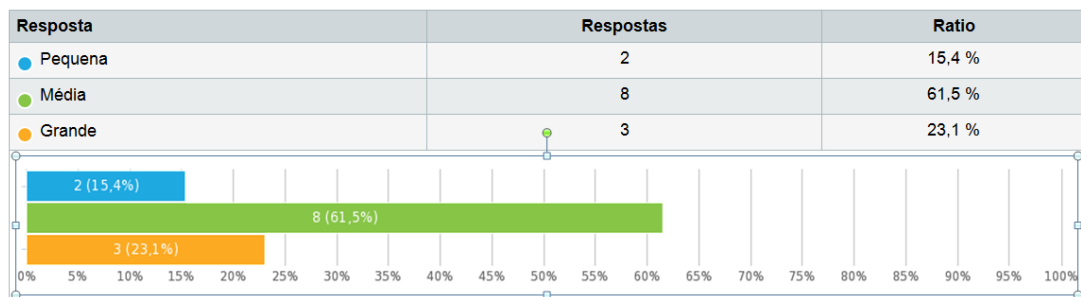


Gráfico 4: Porte da Empresa

Fonte: Sítio Survio.com

Quanto ao porte das empresas 8 (oito) são de médio porte, 3 (três) são de grande porte e apenas 2 (dois) de pequeno porte. Nota-se que a Lei atingiu mais as empresas de médio a grande porte, contemplando 84,6% (oitenta e quatro vírgula seis por cento) do total das respondentes, devido sua complexidade e maior influencia no Lucro Real.

4. Qual é o seu cargo?

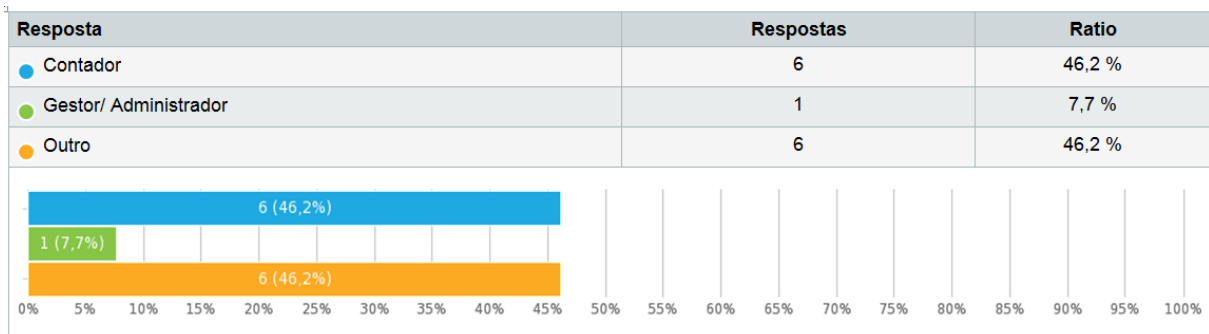


Gráfico 5: Cargo

Fonte: Sitio survio.com

Em análise aos cargos dos profissionais respondentes, conforme gráfico 5 acima, 6 (seis) são contadores, 1 (hum) gestor e 6 (seis) outros, sendo que desses outros 4 (quatro) são analistas contábeis e 2 (dois) analistas fiscais, ou seja, praticamente todos são do ramo da contabilidade, atendendo assim, todas as exigências do objetivo da pesquisa.

5 e 6. A empresa já implantou as modificações trazidas pela Lei nº 12.973/14 e IN 1515/14? Justifique a resposta anterior.

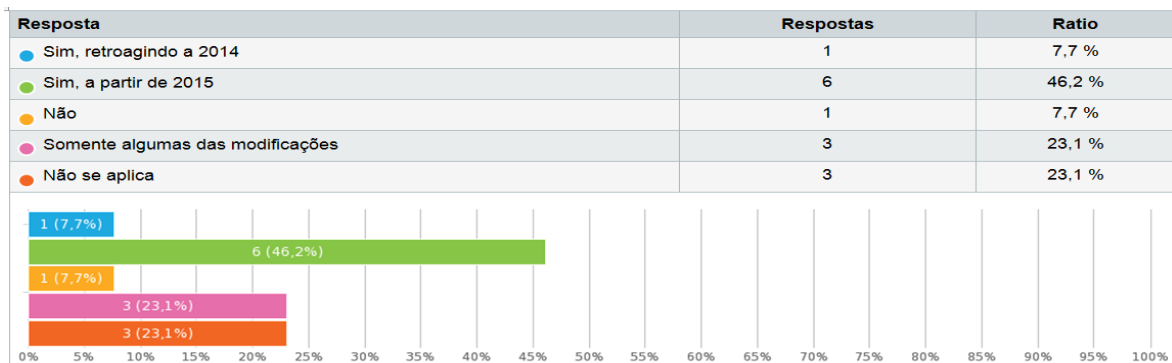


Gráfico 6: Implantação da Lei nº 12.973/14

Fonte: Sitio Survio.com

Considerando as questões 5 e 6, 46,2% (quarenta e seis vírgula dois por cento) das empresas participantes da pesquisa optaram pela adesão da Lei a partir de 2015, portanto trata-se de 6 (seis) empresas.

A opção de adesão a partir de 2015 é devido à complexidade do assunto e o risco de prejuízo fiscal.

Observa-se que de um grupo de empresas, apenas 1 (uma) optou em retroagir a 2014.

Das empresas que aplicaram somente algumas ou nenhuma das alterações, em ambos os casos, de acordo com a verificação das justificativas, foi devido a complexidade do assunto exigindo um estudo maior na adequação as novas regras.

As empresas que responderam, “não se aplica”, tratam-se de empresas optantes pelo Simples Nacional ou entidade sem fins lucrativos, onde a Lei realmente não se aplica.

Uma das respondentes, dentre as 14 (quatorze) respostas, destacada no gráfico 6 acima, apresentou ambiguidade na resposta. Trata-se de uma mesma empresa que responde por um grupo, e que as empresas do grupo adotaram as alterações, a partir de 2015, exceto 1 (uma) que justificou da seguinte forma:

Diz um respondente, não identificado, que:

“Temos um grupo de empresas apenas uma CEMIG D antecipou os efeitos da Lei para poder distribuir seus dividendos sem que a empresa controladora tivesse risco fiscal.”

7. O que você entendeu que seja o resultado auferido nas operações de conta alheia?

De todos os respondentes 6 (seis) entendem que são as receitas das operações por intermediação de negócios, sendo que 1 (um) deles ainda acrescentou outras receitas como, rendimentos de aplicações financeiras (renda fixa e variável), receita de locação de imóveis, descontos ativos, variações monetárias ativas, juros recebidos como remuneração do capital próprio e dos ganhos de capital.

Dos demais, 4 (quatro) não responderam e os outros 3 (três) não entenderam e justificaram com a falta de tempo para estudar o assunto

Nota-se que dentre as respostas, a maioria dos respondentes concorda com o sitio Portal Tributário quando o mesmo informa que: as receitas alheias são as decorrentes das comissões por intermediação de negócios.

Percebe-se, então, a complexidade do assunto, devido as muitas respostas em branco e o desconhecimento do mesmo.

8 e 9. A empresa adota o critério de apuração de ajuste a valor presente nas operações vinculadas ao seu objeto social? Justifique a resposta anterior.

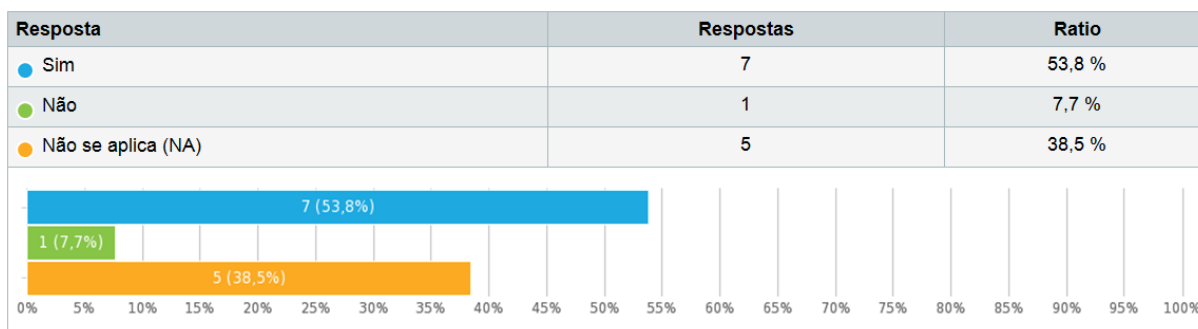


Gráfico 7: Adesão ao AVP

Fonte: Sítio Survio.com

Dentre as 7 (sete) empresas que adotam o AVP nas operações vinculadas ao seu objeto social, o grupo CEMIG efetua o AVP da concessão onerosa. A empresa de construção civil pesquisada, aplica o teste de *impairment* e as empresas de locação, que são 2 (duas) calculam a estimativa do fluxo de caixa futuro em suas receitas.

Entre as respostas que não se aplicam estão as empresas do Simples Nacional e as que não têm vencimentos futuros.

A empresa que respondeu não, ainda está estudando o assunto e não adotou esse procedimento até o momento.

Percebe-se em algumas respostas que, a expressão valor presente ainda não está muito definida para os respondentes, pois foi confundida com valor justo. O que demonstra pouca percepção da diferenciação entre os conceitos.

10. A empresa tem controles contábeis através de contas analíticas para o registro das atividades relacionadas à:

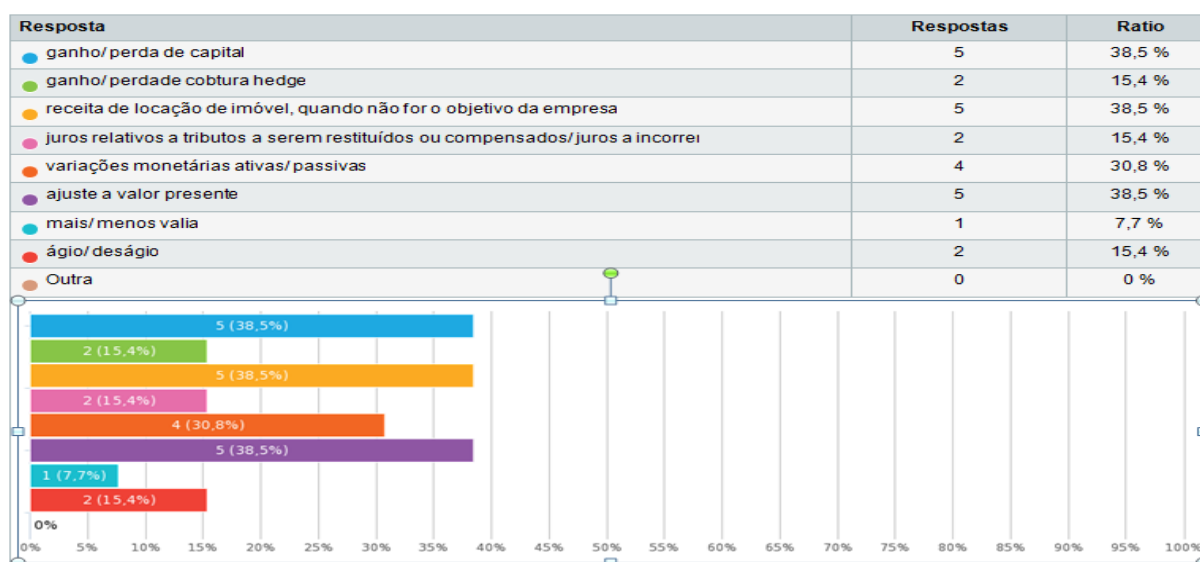


Gráfico 8: Controles em Contas Analíticas

Fonte: Sítio Survio.com

Esta questão possui resposta múltipla, ou seja, cada respondente pode marcar uma ou mais opções de controles. Para análise do gráfico, o leitor deve considerar individualmente cada resposta com base nos treze respondentes. Exemplo: 1 (hum) dos treze pesquisados respondeu que possui controle de mais/menos valia em conta analítica específica.

Em análise a esta questão todas as empresas respondentes possuem controles em contas analíticas específicas em pelo menos um tipo de atividade. As empresas do Simples Nacional possuem esse controle nas operações de perda e ganho de capital, e as demais nas diversas contas.

Observa-se que os controles mais realizados e mais comuns entre as empresas são os das operações de perda e ganho de capital, ajuste a valor presente e receita de locação de imóveis, tanto que 38,5% (trinta e oito vírgula cinco por cento) responderam que possuem contas analíticas nessas atividades.

11. O que você entende como ajuste de avaliação patrimonial e como é classificado na empresa?

Das respondentes: 9 (nove) das empresas destacaram, resumidamente, que é a correção dos valores de ativos e passivos em relação ao valor justo e encontra-se classificado no grupo de contas do Patrimônio Líquido. 3 (três) empresas não responderam e 1 (uma) respondeu que é a correção dos valores de ativos e passivos em relação ao valor presente.

Confirmamos nessa questão a dificuldade existente na distinção dos conceitos de valor justo e valor presente.

12. Qual o critério de depreciação adotado pela empresa e como é realizado o seu controle?

Das 13 (treze) empresas respondentes 2 (duas) do simples nacional não possuem esse controle e 1 (uma) não respondeu. Das demais 10 (dez) todas realizam a depreciação pelo método linear utilizando os percentuais da Receita Federal do Brasil, sendo que 5 (cinco) controlam o patrimônio através de sistema de tecnologia próprio e 5 (cinco) controla em planilhas de *Excel*.

Nota-se que mesmo com a definição das normas internacionais da depreciação pelos benefícios econômicos futuros do ativo, mediante laudo de profissional especializado, as empresas continuam optando pelo método tradicional tendo como base as alíquotas definidas na tabela editada pela Receita Federal do Brasil e sem maiores controles.

13. Quais os tipos de controles a empresa implantou para atender as medidas estipuladas pela nova Lei?

Das respondentes 7 (sete) empresas responderam que não implantaram nenhum controle. Resposta essa que, confrontada com a questão nº 10, entende-se que as empresas realizavam os controles de ajuste a valor presente, de perda e ga-

nho de capital e ou locação de imóveis sem ser atividade fim da empresa antes da obrigatoriedade da Lei.

As demais respondentes, ou seja, 6 (seis), informaram que os controles foram implantados através de sistema de tecnologia. A empresa de construção civil foi mais específica relatando que adota algum controle.

Diz um respondente, não identificado, que:

“Grupos de contas contábeis na mudança do reconhecimento de custos e receitas, (tratamento fiscal no reconhecimento ao termino de projetos até 12 meses, para o CPC 17 - contratos de construção civil e CPC-16 tratamento dos estoques). Planilhas eletrônicas a cálculos a valor presente de passivos, etc.”

Verifica-se que, para um melhor controle é necessário à implantação de um sistema de tecnologia específico e de profissionais atualizados no mercado.

14 e 15. Quais alterações da Lei nº 12.973/14 foram mais impactantes na empresa? Justifique a resposta anterior.

Das empresas respondentes 9 (nove) responde que não se aplica e/ou não conseguiram verificar quais os maiores impactos. Uma das empresas acredita ser o impacto fiscal, justificando as duas formas de apuração do lucro pela Lei nº 11.638 e 12.973. Em contrapartida, 1 (uma) empresa tem uma opinião oposta, visualizando redução de carga de trabalho e custos, justificando a escrituração única, não sendo necessário fazer outra contabilidade.

Uma terceira empresa sentiu o impacto em relação à distribuição de lucros e JCP, justificando com a limitação imposta pelo resultado fiscal e não o societário, enquanto a CEMIG informou que o impacto foi no reconhecimento dos ativos e passivos regulatórios, justificando o seguinte:

“com a implantação do IFRS os Ativos e Passivos regulatórios deixaram de ser demonstrados para fins societários, com isto, o balanço das empresas de energia ficavam sem demonstrar a realidade. Outro fator determinante que algumas empresas adotaram regime de caixa e outras com regime de competência para tributar estes efeitos o setor ficou dividido com o CPC 08

estes ativos e passivos a partir de dezembro/2014 passaram a ser reconhecidos novamente.” (Transcrição do questionário, 2015).

Percebe-se com as respostas que, este ainda é um tema bem polêmico e que as opiniões estão divididas sendo que em cada empresa um determinado fator específico impactará mais.

Da mesma forma existem muitas dúvidas quanto ao que realmente veio de alteração na Lei nº 12.973/14 e o que já estava alterado de acordo com a Lei nº 11.638/07.

16. Houve necessidade de mudança na rotina da empresa para a implantação da Lei? Quais?

Dentre as empresas respondentes 8 (oito) se encaixam entre as que não se aplica e ainda não realizaram nenhuma mudança. Das demais 5 (cinco) as mudanças foram em adaptação e contratação de sistemas de tecnologia, grupos de estudos, atualização de profissionais e implantação de controles específicos.

Observa-se que, de modo geral a maior mudança foi na cultura da empresa e o modo de pensar dos profissionais.

17. Quais os pontos positivos e facilidades vistas pela empresa com a implantação dessa Lei?

Das pesquisadas 5 (cinco) empresas não responderam ou não se aplica, outras 5 (cinco) responderam que não conseguem visualizar pontos positivos. Uma empresa considera a escrituração única um ponto positivo. Uma segunda empresa mencionou que o Balanço passa a refletir o valor real no momento de análise das demonstrações financeiras. Uma terceira empresa identifica como ponto positivo a criação de contas dedicadas, facilitando as apurações fiscais e visualização dos impactos tributários.

Nota-se que, muitos profissionais e empresas não estão satisfeitos com as imposições dessa Lei, no entanto, alguns conseguem encontrar pontos positivos com facilidades e veem desoneração para empresa.

Pode-se avaliar que a dúvida sobre o tema é grande e que muitos profissionais ainda não se atualizaram.

18. Quais os pontos negativos e dificuldades vistas pela empresa com a implantação dessa Lei?

Das pesquisadas 3 (três) empresas responderam que não se aplica, 2 (duas) responderam que não há nenhum ponto negativo e as demais 8 (oito) visualizam, em conjunto, como ponto negativo a complexidade da Lei. Individualmente elas atribuem a falta de conhecimento do assunto, ao aumento do custo com sistemas e capacitação de funcionários e a exposição a maiores riscos fiscais e tributários.

Constata-se que, a maior dificuldade das empresas é no entendimento da Lei devido à complexidade do assunto, que gera um receio quanto à exposição fiscal.

19. A implantação e adaptação da Lei na rotina da empresa gerou aumento nos custos da empresa? Em quais pontos?

Nessa questão 10 (dez) empresas disseram que sim, principalmente no que se refere à consultoria e implantação ou adaptação de sistema. As demais 3 (três) respondentes disseram que não se aplica.

No Gráfico 7, apresentado a seguir, pode-se observar melhor esses resultados.

20. Houve necessidade de adaptações como:

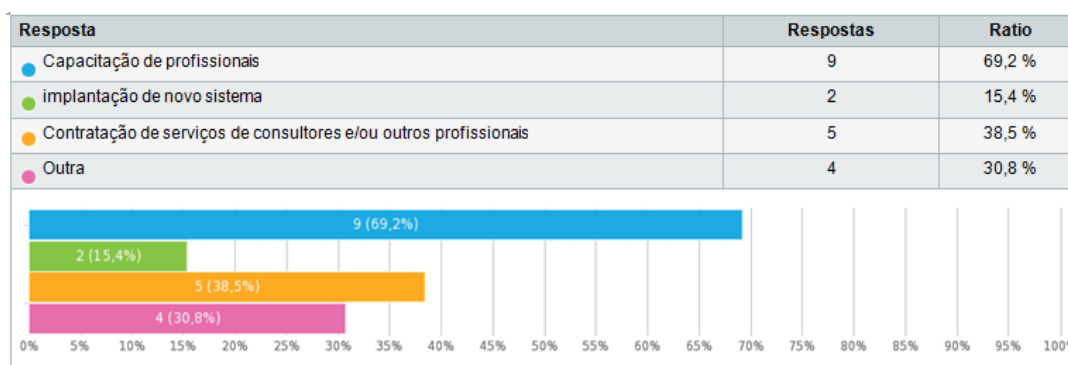


Gráfico 9: Adaptação da Empresa

Fonte: Sitio Survio.com

Esta questão possui resposta múltipla, ou seja, cada respondente pode marcar uma ou mais opções de adaptações. Para análise do gráfico, o leitor deve considerar individualmente cada resposta com base nos treze respondentes. Exemplo: 2 (dois) dos treze pesquisados responderam que tiveram que contratar novo sistema para adaptar a empresa as alterações da Lei nº12.973.

Observa-se que a maior adaptação foi quanto a capacitação dos profissionais, 9 (nove) empresas, pois são eles que implantam todas as alterações, por isso a necessidade de estarem atualizados e capacitados.

Das pesquisadas 5 (cinco) disseram que foi necessário a contratação de serviços de consultores ou outros profissionais para realização desta atualização.

A implantação de um novo sistema não foi muito relevante, devido à realização de adaptação nos sistemas já adquiridos.

No campo outra, estão as empresas que não se aplica e uma outra adaptação realizada por uma empresa foi a substituição de alguns funcionários por outros mais capacitados e, portanto, mais valorizados.

Entende-se que foram muitas as adaptações que as empresas sofreram com a implantação da Lei nº 12.973/14 regulamentada pela IN nº 1515/14 e que é um tema que exigem um grande aprofundamento e estudo.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Uma nova Lei sempre traz muitas novidades para os envolvidos, a Lei nº 12.973/14 foi polêmica antes mesmo de aprovada, por se tratar de assuntos tributários envolvidos diretamente com a contabilidade societária.

De acordo com os estudos realizados essa pesquisa levantou os principais impactos e dificuldades encontradas pelas empresas na implantação da Lei nº 12.973/14 regulamentada pela IN 1515/14.

5.1. Considerações sobre os resultados obtidos com o trabalho

Conclui-se que para a implantação das alterações promulgadas pela Lei nº 12.973/14 regulamentada pela IN nº 1515 a maior exigência é o conhecimento do profissional contábil. Por se tratar de uma Lei muito complexa, o que foi visto como maior dificuldade entre os contadores e empresas respondentes, abrangendo vários pontos tributários e contábeis o primeiro passo foi a atualização sobre o tema com um aprofundamento teórico.

Observa-se na pesquisa realizada que, todas as empresas que aplicaram as alterações da Lei, informaram que a primeira adaptação foi a capacitação de seus funcionários, logo na sequência a contratação de consultores e profissionais da área atualizados, ou seja, comprova a necessidade de um bom profissional na implantação e aplicação dos procedimentos estabelecidos pela Lei, evitando problemas futuros.

Em análise às respostas do questionário, percebe-se a existência de muitas dúvidas relacionadas ao assunto, como divergências de conceitos, exemplo do valor justo e valor presente, conflitos de informações de alterações de Leis anteriores com a Lei nº 12.973/14, nesse caso requerendo mais atenção desses profissionais para que não venham a cometer erros que possam acarretar em prejuízos para empresa.

No entanto existem alguns conceitos onde a maioria das empresas possuem a mesma opinião, como exemplo: o resultado auferido em operações de conta alheia, e o ajuste de avaliação patrimonial.

Verifica-se que as empresas que aderiram a Lei foram as de médio à grande porte e principalmente as que se enquadram no Lucro Real, onde as alterações foram mais significativas.

A maioria dessas empresas tiveram que realizar mudanças na rotina, contratação e/ou adaptação de sistema de tecnologia, criação de grupos de estudos internos, qualificação de profissionais e contratação de consultores. Tal mudança acarretou em aumento de custos para adaptação dos mesmos.

Como praticamente todos os respondentes foram profissionais da área contábil toda a conclusão abrange o pensamento do contador e das empresas.

Diante de toda complexidade do assunto a maioria das empresas optaram em aderir a Lei a partir de 2015, não retroagindo a 2014. Enquanto outras empresas implantaram somente algumas ou nenhuma modificação devido à falta de conhecimento do assunto.

Contudo devido à complexidade da Lei, poucas empresas pesquisadas aplicaram rigorosamente a mesma conseguindo verificar e informar quais os maiores impactos sofridos por essas alterações. Da mesma forma, podemos considerar como relevantes o impacto fiscal e as novidades para contabilidade.

Mesmo assim pontos positivos são mencionados, como o fato da escrituração única, podendo desonerar a empresa, a clareza das Demonstrações Contábeis e o melhor controle e auxílio nas apurações através das contas dedicadas.

5.2. Sugestões para futuras pesquisas

Não houve a pretensão de esgotar o assunto, que de tão amplo carece de maior aprofundamento, principalmente com relação aos temas relacionadas a: i) os efeitos da legislação fiscal em empresas de lucro presumido; ii) os percentuais aplicados ao cálculo de estimativa do Lucro Real; iii) detalhamento das multas aplicadas no atraso ou não entrega da ECF; iv) custos estimados de desmontagens, entre outros. Con-

tudo, esta pesquisa prestou-se, sobretudo, em contribuir como um ponto de partida para futuras pesquisas, que venham contribuir a área acadêmica e social.

REFERÊNCIAS

BRASIL, Decreto-Lei nº 2.627, de 26 de setembro de 1940.

BRASIL, IN 1515, de 24 de novembro de 2014.

BRASIL. Lei nº 6.404/76, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações.

BRASIL, Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007.

BRASIL, Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009.

BRASIL, Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014.

BRASIL, MP 499, de 25 de agosto de 2010.

BRASIL, MP 627, de 11 de novembro de 2013.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Cria o Comitê de Pronunciamentos Contábeis - (CPC), e dá outras providências. Resolução CFC nº 1.055 DE 07 DE OUTUBRO DE 2005.

GIL, Antônio Carlos. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

IUDICIBUS, Sergio. *Análise de Balanços*. 8ª Edição, São Paulo, Atlas, 2007.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos e FARIA, Ana Cristina de. *Introdução à teoria da contabilidade: para o nível de graduação*. 5. ed. 2. reimpr. São Paulo: Atlas, 2009.

LARA, Eliseu Pereira, *A Estrutura do Balanço Patrimonial: Um Comparativo antes e depois da adoção do padrão contábil internacional*. Disponível em: <www.univale.com.br/portalnovo/images/root/anaisadmix/1.pdf> Acesso em 8 de junho de 2015.

OLIVEIRA, Amauri Gonçalves de; SILVA, Denis Rodrigues. *Balanço Patrimonial: Mudanças Estruturais do Passado ao Presente ao Processo de Convergência as Normas IFRS no Brasil*. Disponível em: < <http://www.eduvalesl.edu.br/site/edicao/edicao-96.pdf>> Acesso em 15 de junho de 2015.

PORTAL TRIBUTÁRIO, Receita Bruta de vendas e Serviços, Conceito Tributário; Disponível em: <http://www.portaltributario.com.br/guia/rec_bruta.html> Acesso em 20 de julho de 2015.

REIS, Arnaldo; Marion, José Carlos; IUDICÍBUS, Sérgio de. Considerações sobre as Mudanças nas Demonstrações Financeiras: Lei 11.638/07. São Paulo: 2009.

RICHARDSON, Roberto Jarry. Pesquisa social: métodos e técnicas. São Paulo: Atlas, 1989.

SILVA, Lourivaldo Lopes da; Curso de Atualização Nova Lei nº 12.973/2014, Conversão da MP nº 627/2013. Apostila do curso oferecido pela IOB Folhamatic ebs,2014.

SILVA, Paula D. A.; CARVALHO, Fernanda M.; DIAS, Lidiane N. S.; MARQUES, José Augusto V. C. Impairment de Ativos de Longa Duração: Comparação entre SFAS 144 e o IAS 36. Congresso EAC. USP. 2006. Artigos.

APÊNDICES

Questionário do Trabalho Final (Monografia) - Alterações da Lei nº 12.973 e seu impacto na contabilidade.

Prezado Sr. / Sra.,

obrigada pela colaboração e participação nessa pesquisa. Completar este breve questionário vai me ajudar a obter os melhores resultados.

A EMPRESA ADOTA QUAL REGIME TRIBUTÁRIO?

- Simples Nacional
- Lucro Presumido
- Lucro Real

Qual é o ramo de atividade da empresa?

Qual é o porte da empresa?

- Pequena
- Média
- Grande

Qual é o seu cargo?

- Contador
 - Gestor/ Administrador
 - Outro
-

A empresa já implantou as modificações trazidas pela Lei nº 12973/14 e IN 1515/14?

- Sim, retroagindo a 2014
- Sim, a partir de 2015
- Não
- Somente algumas das modificações
- Não se aplica

Justifique a resposta anterior.



O que voce entendeu que seja o resultado auferido nas operações de conta alheia?



A empresa adota o criterio de apuração de ajuste a valor presente nas operações vinculadas ao seu objeto social?

- Sim
- Não
- Não se aplica (NA)

Justifique a resposta anterior.



A empresa tem controles contábeis através de contas analíticas para o registro das atividades relacionadas à:

- ganho/ perda de capital
- ganho/ perda de cobertura hedge
- receita de locação de imóvel, quando não for o objetivo da empresa
- juros relativos a tributos a serem restituídos ou compensados/ juros a incorrer
- variações monetárias ativas/ passivas
- ajuste a valor presente
- mais/ menos valia
- ágio/ deságio
- Outra

O que você entende como ajuste de avaliação patrimonial e como é classificado na empresa?



Qual o critério de depreciação adotado pela empresa e como é realizado o seu controle?



Quais os tipos de controle a empresa implantou para atender as medidas estipuladas pela nova Lei?



Quais alterações da Lei nº 12.973/14 foram mais impactantes na empresa?



Justifique a resposta anterior.



Houve necessidade de mudança na rotina da empresa para a implantação da Lei? Quais?



Quais os pontos positivos e facilidades vistas pela empresa com a implantação dessa Lei?



Quais os pontos negativos e dificuldades vistas pela empresa com a implantação dessa Lei?



A implantação e adaptação da Lei na rotina da empresa gerou aumento nos custos da empresa? Em quais pontos?



Houve necessidade de adptações como:

- Capacitação de profissionais
- implantação de novo sistema
- Contratação de serviços de consultores e/ou outros profissionais
- Outra

ENVIAR O QUESTIONÁRIO >