

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

ANA PAULA LIPINSKI

**OS IMPACTOS TRIBUTÁRIOS DO CPC 47: UM ESTUDO EM UMA
EMPRESA DE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO**

CURITIBA

2020

ANA PAULA LIPINSKI

**OS IMPACTOS TRIBUTÁRIOS DO CPC 47: UM ESTUDO DE CASO EM
UMA EMPRESA DE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO**

Monografia apresentada como requisito à obtenção do grau de Especialista, MBA em Gestão Contábil e Tributária do Departamento de Contabilidade, Setor Ciências Aplicadas, da Universidade Federal do Paraná.

Orientador: Prof. Henrique Portulhak

CURITIBA

2020

Dedico este trabalho primeiramente a Deus, por ser essencial em minha vida, autor do meu destino que iluminou o meu caminho durante esta caminhada, aos meus pais, que me apoiaram durante todo o tempo que estive desenvolvendo este trabalho.

Também dedico ao meu “mestre” e orientador Henrique Portulhak, por toda sua atenção e competência.

AGRADECIMENTOS

A Deus por ter dado saúde e força para superar as dificuldades.

Aos meus pais, pelo amor, incentivo e apoio incondicional.

Aos meus familiares, pela força durante a realização do trabalho, e pela compreensão dos momentos em que precisei me ausentar do convívio familiar para me dedicar aos estudos.

Ao meu orientador, pelos seus conhecimentos e auxílio que auxiliou tanto na vida acadêmica como na vida profissional.

Aos professores, pelas contribuições e por seu profissionalismo.

Aos amigos de curso, pelos esclarecimentos e contribuições de informações, sem os quais a realização deste se tornaria mais árdua.

“Nada é mais certo neste mundo do que a morte e os impostos”.

(Benjamim Franklin)

RESUMO

O presente trabalho refere-se ao reconhecimento da receita pertencente aos questionamentos contábeis e tributários, sendo que mesmo após a adoção da Lei 12.973 em 2014, muitas questões relacionadas persistem. Com a adesão do novo Pronunciamento Contábil (CPC 47), que passou a vigorar em 1º de janeiro de 2018, analisa-se que a adoção das normas contábeis possa vir acompanhada por efeitos tributários. Desta forma, o principal objetivo desse estudo é analisar os dados contábeis e tributários de uma empresa de tecnologia da informação, relativos às receitas de contrato com clientes (CPC 47/ IFRS 15). Empresas de auditoria indicam que o segmento de Tecnologia, será potencialmente afetado pelas mudanças das normas contábeis, e que tais mudanças poderão afetar a base de tributos. Para atingir o objetivo proposto, foi realizado um estudo descritivo, com abordagem qualitativa, a partir das Demonstrações Contábeis da empresa em questão. Após a análise das informações, observou-se que, para a empresa estudada foi impactada no momento do reconhecimento das receitas, inclusive para fins tributários.

Palavras-chave: Receita. Reconhecimento de Receita. Tributos. CPC 47. IFRS 15.

ABSTRACT

The present work refers to the recognition of revenue belonging to accounting and tax questions, and even after the adoption of Law 12,973 in 2014, many related issues persist. With the adhesion of the new Accounting Pronouncement (CPC 47), which came into force on January 1, 2018, it is analyzed that the adoption of accounting standards may be accompanied by tax effects. Thus, the main objective of this study is to analyze the accounting and tax data of an information technology company, related to contract revenue with customers (CPC 47 / IFRS 15). Audit companies indicate that the Technology segment will be potentially affected by changes in accounting standards, and that such changes may affect the tax base. To achieve the proposed objective, a descriptive study was carried out, with a qualitative approach, based on the Financial Statements of the company in question. After analyzing the information, it was observed that, for the studied company, it had an impact at the time of revenue recognition, including for tax purposes.

Keywords: Revenue. Revenue recognition. Taxes. CPC 47. IFRS 15.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1- Etapas para contabilização de um contrato	19
Figura 2 – Como aplicar o modelo de 5 etapas.....	20
Figura 3 – Identificar contrato com clientes.....	20
Figura 4 – Identificar as obrigações de desempenho.....	21
Figura 5 - Determinar o preço de transação	22
Figura 6 – Alocar o preço da transação as obrigações de desempenho	23
Figura 7 – Reconhecer Receita.....	23
Figura 8 - Ramos x Etapas que irá influenciar.....	25
Figura 9 – Custos que podem ou não ser capitalizado	26
Figura 10 - Resumo abordagem de transição	28

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Receita antes do diferimento x após o diferimento	44
Tabela 2 - Receita antes do diferimento x Tributos.	45
Tabela 3 - Receita após o diferimento x Tributos.	46

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Pis e Cofins, antes e depois do deferimento	46
---	----

LISTA DE SIGLAS

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis

ECF – Escrituração Contábil Fiscal

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia E Estatística

IFRS – *International Financial Reporting Standards*

IN – Instrução Normativa

RFB – Receita Federal do Brasil

RIR – Regulamento do Imposto de Renda

TI – Tecnologia da Informação

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	13
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO.....	13
1.2	PROBLEMATIZAÇÃO.....	14
1.3	OBJETIVOS.....	15
1.3.1	Objetivo Geral.....	15
1.3.2	Objetivos Específicos	15
1.4	JUSTIFICATIVAS.....	15
2	REFERENCIAL TEÓRICO	17
2.1	CPC 47	17
2.2	TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DAS RECEITAS	29
2.3	SETOR DE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO.....	35
3	METODOLOGIA	37
3.1	TIPOLOGIA QUANTO AOS OBJETIVOS.....	37
3.2	TIPOLOGIA QUANTO AOS PROCEDIMENTOS.....	37
3.3	TIPOLOGIA QUANTO À ABORDAGEM AO PROBLEMA.....	37
3.4	ESTRATÉGIAS PARA COLETA E ANÁLISE DE DADOS.....	38
3.5	DESCRIÇÃO DO CASO	38
4	ANÁLISE DOS DADOS	40
4.1	TRATAMENTO CONTÁBIL.....	40
4.2	TRATAMENTO TRIBUTÁRIO	43
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	48
	REFERÊNCIAS	50
	APÊNDICE A – CARTA DE APRESENTAÇÃO	54

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

O CPC 47 que dispõe sobre normas contábeis internacionais para reconhecimento de receitas de contratos com clientes, não se trata apenas de pronunciamento sobre contabilização, este passou a ter grande relevância também na parte tributária.

A Receita Federal do Brasil, publicou no Diário Oficial da União, em 26 de dezembro de 2017, a Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.771, que altera a IN RFB nº 1.753, de 30 de outubro de 2017, que dispõe sobre os procedimentos para anular os efeitos dos atos administrativos emitidos com base em competência atribuída por lei comercial que contemplem modificação ou adoção de novos métodos ou critérios contábeis (BRASIL, 2017).

A IN ora publicada tem como objetivo incluir no rol de anexos da IN RFB nº 1.753, o Anexo IV, que trata do Pronunciamento Técnico CPC nº 47 - Receita de Contrato com Cliente, divulgado em 22 de dezembro de 2016 pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC 47), onde foram identificados novos métodos e critérios contábeis com relevantes alterações na mensuração e reconhecimento contábil das receitas.

No processo de adoção das Normas Internacionais de Contabilidade (*International Financial Reporting Standards*), a garantia da neutralidade tributária para os novos métodos e critérios contábeis representou uma diretriz fundamental para a sua consolidação. Em 12 de novembro de 2013, foi editada a Medida Provisória nº 627, posteriormente convertida na Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, a qual, dentre outras disposições, disciplinou os efeitos tributários dos novos métodos e critérios contábeis e atribuiu no art. 58 competência à Secretaria da Receita Federal do Brasil para identificar os atos administrativos que contenham novos métodos e critérios contábeis e dispor sobre os procedimentos para anular os efeitos desses atos sobre a apuração dos tributos federais (BRASIL, 2017).

Em 30 de outubro de 2017 foi publicada a Instrução Normativa RFB nº 1.753, que dispõe sobre os procedimentos para anular os efeitos tributários dos atos administrativos emitidos com base em competência atribuída em lei comercial e que contemplem modificação ou adoção de novos métodos ou critérios contábeis. A IN 1.771, deste modo, adequa a legislação tributária brasileira ao novo pronunciamento do Comitê de Pronunciamentos Contábeis que dispõe sobre normas contábeis internacionais recentemente adotadas (BRASIL, 2017).

Por sua vez o artigo 58, parágrafo único, da Lei nº 12.973/2014, estabelece uma neutralidade mandatória, que não depende da intervenção da Receita Federal para se tornar eficaz (BRASIL, 2017).

1.2 PROBLEMATIZAÇÃO

As empresas de tecnologia ofertam, vários produtos ou serviços para seus clientes como parte de um acordo único (p. ex., licença de *software*, suporte ao cliente após o contrato, manutenção etc.). Portanto, há possibilidade de que esse novo pronunciamento terá um impacto maior nas empresas de *software*.

De acordo com a nova norma, as empresas precisarão estimar o preço de vendas individual para cada obrigação de desempenho separado. Isso poderia resultar em um cronograma muito diferente em relação à quando a receita é reconhecida. Adicionalmente, as empresas de tecnologia podem celebrar acordos de licenciamento complexos. Determinar se a licença é uma obrigação a cumprir diferente envolverá julgamento relevante. A nova norma também inclui muito mais diretrizes sobre quando uma licença deve ser reconhecida em um momento específico ou quando ela deve ser reconhecida ao longo do tempo (KPMG, 2014).

Diante das mudanças no processo de reconhecimento de receita o surgimento do pronunciamento Técnico CPC 47, especialmente em empresas de tecnologia, e dos possíveis impactos do referido pronunciamento na gestão tributária, a presente investigação questiona: Quais os impactos decorrentes da adoção do CPC 47 na gestão tributária de uma empresa de tecnologia de informação?

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 Objetivo Geral

O objetivo principal é analisar os dados contábeis e tributários de uma empresa de tecnologia da informação, relativos às receitas de contrato com clientes (CPC 47/ IFRS 15), e através destas demonstrar quais os impactos ocorridos em sua gestão tributária.

1.3.2 Objetivos Específicos

- a) Analisar as Leis e conceitos presente no CPC 47 e IFRS 15.
- b) Demonstrar os cálculos dos tributos aplicando a norma do CPC 47.
- c) Demonstrar os cálculos dos tributos sem aplicar o CPC 47.
- d) Demonstrar o impacto na gestão tributária do CPC 47.

1.4 JUSTIFICATIVAS

Com a intenção da padronização de normas contábeis, vários reguladores elaboram padrões a respeito de reconhecimento, mensuração de divulgação das receitas de clientes, que no caso do Brasil é o CPC 47 – Receita de Contrato com Cliente (CPC, 2016), com validade a partir de 1 de janeiro de 2018, causando assim grandes impactos no momento e na forma que são reconhecidas as receitas em contrato com clientes, nos aspectos tributários, e nos controles internos (KPMG, 2016).

Nesse pronunciamento, o modelo de receita foi descrito em cinco etapas sendo a quinta relativo ao reconhecimento de receitas. O cumprimento das obrigações de desempenho estabelecidas em contrato (ex. prestação de serviços) passou a ser a fonte de receita (CPC, 2016).

Conforme a empresa de auditoria e consultoria KPMG, revisões podem ser necessárias para o planejamento tributário em decorrência desse novo pronunciamento. O momento dos pagamentos dos tributos, a capacidade de pagar dividendos em algumas podem ser afetados. Mudanças tributárias

causadas pelos ajustes no momento e valor das receitas, despesas e custos capitalizados podem exigir a revisão do planejamento tributário (KPMG, 2016).

Ou seja, os novos pronunciamentos afetaram diferentes áreas, em diversos graus, no momento do reconhecimento da receita, principalmente aquelas que vendem vários produtos e serviços em um pacote só, como, por exemplo, o setor de telecomunicação ou de *software*. (KPMG, 2016).

A busca por esta pesquisa encontra algumas dificuldades em encontrar a nova norma no setor de *software* bem como sua obrigatoriedade de aplicação. No entanto, mesmo não contando com demonstrações publicadas deste ramo durante o desenvolvimento deste trabalho, alguns estudos já haviam sido realizados e se aprofundaram no impacto da normativa.

Por muitos anos, na verdade por mais de três décadas, a Contabilidade no Brasil foi regida basicamente por uma única lei: a Lei 6.404, publicada em 15 de dezembro de 1976. Pode-se afirmar que, aos longos destes trinta e poucos anos, ela realmente bastou (PEREIRA, 2017).

Na segunda metade da década passada através de uma lei estabelecida mais precisamente em 2007, a Lei 11.638, em vigor desde 1º de janeiro de 2008, ao revisar os aspectos contábeis da Lei das SA's, determinou a maior mudança na legislação societária das últimas décadas. E isso se dá essencialmente em razão da nova lei conter vários pontos de convergência com as normas internacionais de contabilidade, ou apenas "IFRS" (*International Financial Reporting Standards*), embora naquele momento não implicasse na adoção imediata das IFRS nem significasse a convergência total entre as práticas contábeis brasileiras e as internacionais. Com isso, a revolução prosseguiu com a criação de um novo órgão regulador da profissão contábil no Brasil, que deveria trabalhar na normatização da Lei: o CPC, Comitê de Pronunciamentos Contábeis (PEREIRA, 2017).

Watanabe (2009) enfatizou a importância da convergência às normas internacionais, uma vez que as normas societárias entravam em conflito com a legislação fiscal, trazendo dúvidas, incertezas e incredibilidade aos usuários. Com a adoção das normas internacionais, o Brasil teve um avanço significativo com relação à credibilidade por parte dos investidores.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 CPC 47

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) é um órgão que surgiu para manusear, organizar e emitir pronunciamento contábeis, de acordo com a resolução CFC n ° 1.055/05:

Foi idealizado a partir da união de esforços e comunhão de objetivos da Associação Brasileira das Companhias Abertas (ABRASCA), Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais (APIMEC), Bolsa de Valores de São Paulo (BM&FBOVESPA), Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON) e Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI), em razão da necessidade de:

Convergência internacional das normas contábeis (redução de custo de elaboração de relatórios contábeis, redução de riscos e custo nas análises e decisões, redução de custo de capital);

Centralização na emissão de normas dessa natureza;

Representação e processos democráticos na produção dessas informações, envolvendo os elaboradores da informação contábil, os auditores, os usuários, as academias, os agentes de intermediação e o governo. Tem como objetivo o estudo, o preparo e emissão de Pronunciamentos Técnicos, suas interpretações e orientações sobre procedimentos de contabilidade societária e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pelas entidades reguladoras brasileiras, visando à uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais. (CFC, 2005).

Portanto o CPC tem por objetivo alinhar as normas contábeis para que países e órgãos governamentais tenham a mesma tratativa nas demonstrações de resultados.

Dentre os pronunciamentos publicados por este órgão, consta o CPC 47. O CPC 47 foi regulado a partir do IFRS 15, que tem como objetivo o reconhecimento das receitas decorrentes de contratos com clientes, por meio das fases de: identificação do contrato, combinação de contrato, modificação do contrato, identificação e satisfação de obrigação de desempenho; mensuração: determinação do preço de transação, alocação do preço da transação a obrigação de desempenho, alterações no preço da transação; custos de contrato: custo incremental para obtenção de contrato, custo para cumprir o contrato, amortização e redução ao valor recuperável (CPC, 2016).

Conforme pronunciamento (CPC 47, 2016):

1. O objetivo deste pronunciamento é estabelecer os princípios que a entidade deve aplicar para apresentar informações úteis aos usuários de demonstrações contábeis sobre a natureza, o valor, a época e a incerteza de receitas e fluxos de caixa provenientes de contrato com cliente. CPC47
2. O princípio básico deste pronunciamento consiste em que a entidade deve reconhecer receitas para descrever a transferência de bens ou serviços prometidos a clientes no valor que reflita a contraprestação à qual a entidade espera ter direito em troca desses bens ou serviços.
3. A entidade deve considerar os termos do contrato e todos os fatos e circunstâncias relevantes ao aplicar este pronunciamento. A entidade deve aplicar este pronunciamento, incluindo o uso de expedientes práticos, de forma consistente com contratos que tenham características similares e em circunstâncias similares.
4. Este pronunciamento especifica a contabilização de contrato individual com o cliente. Contudo, como expediente prático, a entidade pode aplicar este pronunciamento a uma carteira de contratos (ou de obrigações de performance) com características similares, se essa entidade, razoavelmente, esperar que os efeitos sobre as demonstrações contábeis da aplicação deste pronunciamento à carteira não difiram, significativamente, da aplicação deste pronunciamento aos contratos (ou obrigações de performance) individuais dentro dessa carteira. Ao contabilizar a carteira, a entidade deve utilizar estimativas e premissas que reflitam o tamanho e a composição da carteira. (As expressões “obrigação(ões) de desempenho” foram substituídas em todo o pronunciamento por “obrigação(ões) de performance” pela Revisão CPC 13) (CPC, 2016).

Conforme este pronunciamento, que passou a ter vigência em 1º de janeiro de 2018 a instituição deve reconhecer a receita, no momento em que cumprir a obrigação de desempenho, ao transferir o serviço/bem para o cliente, com isso o reconhecimento de receita abrange uma nova normativa. Resignado o item 5 do Pronunciamento Técnico CPC 47 (2016, p. 2), a entidade deve aplicar este pronunciamento a todos os contratos com clientes, exceto os seguintes:

- (a) contratos de arrendamento dentro do alcance do CPC 06 – Arrendamentos; (Alterada pela Revisão CPC 14)
- (b) contratos de seguro dentro do alcance do CPC 11 – Contratos de Seguro;
- (c) instrumentos financeiros e outros direitos ou obrigações contratuais dentro do alcance do CPC 48 – Instrumentos Financeiros, do CPC 36 – Demonstrações Consolidadas, do CPC 19 – Negócios em Conjunto, do CPC 35 – Demonstrações Separadas e do CPC 18 – Investimento em Coligada, em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto;
- (d) permutas não monetárias entre entidades na mesma linha de negócios para facilitar vendas a clientes ou clientes potenciais. Por exemplo, este pronunciamento não se aplica a contrato entre duas empresas do setor de óleo e gás que pactuem a permuta de petróleo para satisfazer à demanda de seus clientes em diferentes locais

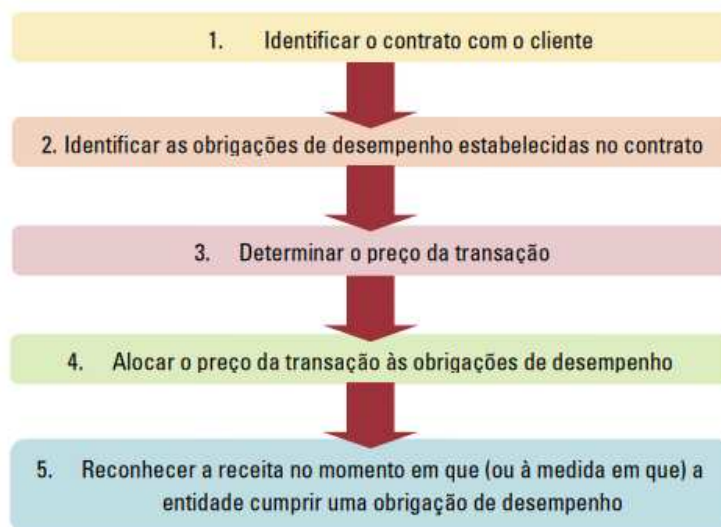
especificados, de forma tempestiva (CPC, 2016).

Para Ramon Jubels, sócio líder IFRS na América Latina da KPMG para muitas empresas, a nova norma terá um impacto amplo - não se trata apenas de uma mudança nos valores e no momento de registro da receita, mas também da exigência de uma revisão dos principais sistemas usados na produção desses números (KPMG, 2014).

A norma contém um modelo único que se aplica a contratos com clientes, além de duas abordagens para o reconhecimento de receita: em um determinado momento ou com o passar do tempo. O modelo traz uma análise de transações com base em contratos de cinco etapas que deve ser usada para determinar com qual valor e o momento que a receita deve ser reconhecida (KPMG, 2014).

As cinco etapas são as seguintes:

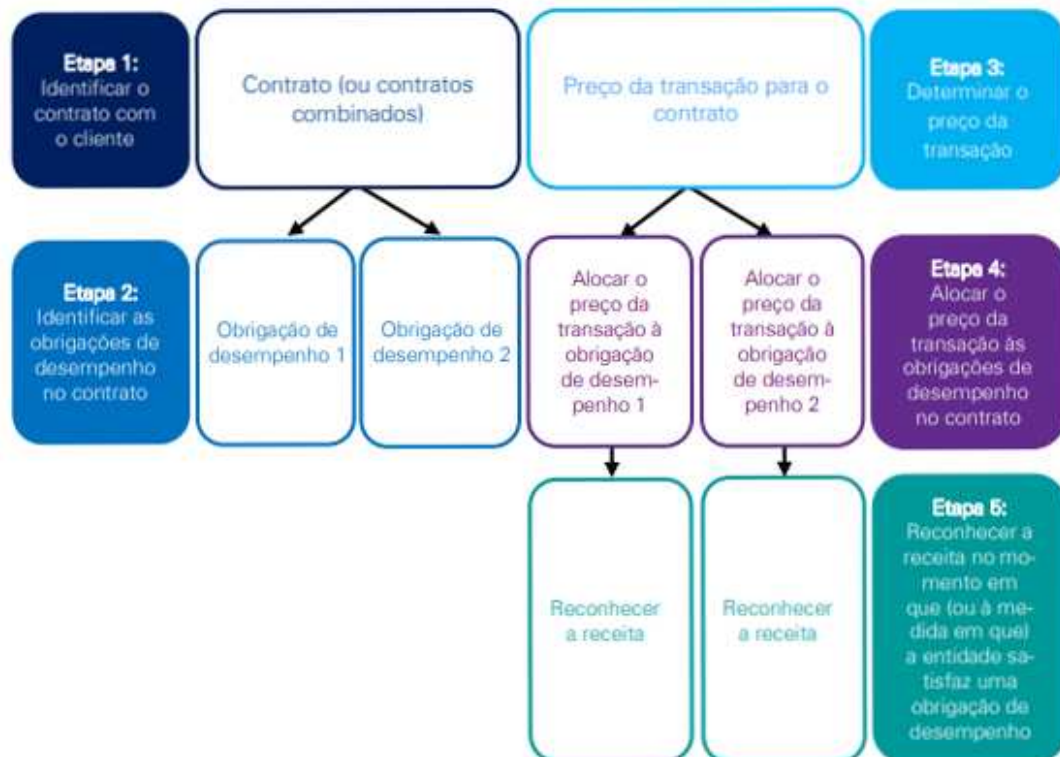
Figura 1- Etapas para contabilização de um contrato



Fonte: KPMG (2014)

O principal fundamento do modelo de cinco etapas do novo pronunciamento é que as entidades devem reconhecer a receita para representar a transferência dos bens ou serviços prometidos aos clientes – e o montante da receita reconhecida deve refletir a contraprestação que elas esperam receber em troca desses bens ou serviços (KPMG, 2014).

Figura 2 – Como aplicar o modelo de 5 etapas



Fonte: KPMG (2016)

Etapa 1 – Identificar o contrato com o cliente: Consiste em entender o que é o contrato, que é um acordo entre duas ou mais partes que cria direitos e obrigações exigíveis, podendo ser de forma escrita, verbal ou sugeridos pelas práticas usuais de negócios da entidade. As regras de contratos com clientes variam entre jurisdições, setores e entidade. O contrato deve ser de reconhecido e aprovado pelas partes, inclusive de todos os desdobramentos, sem vantagens e preferência para nenhum dos interessados em relação ao seu cancelamento forma de pagamento deve ser clara, e valor da contraprestação do serviço (CPC, 2016).

Figura 3 – Identificar contrato com clientes

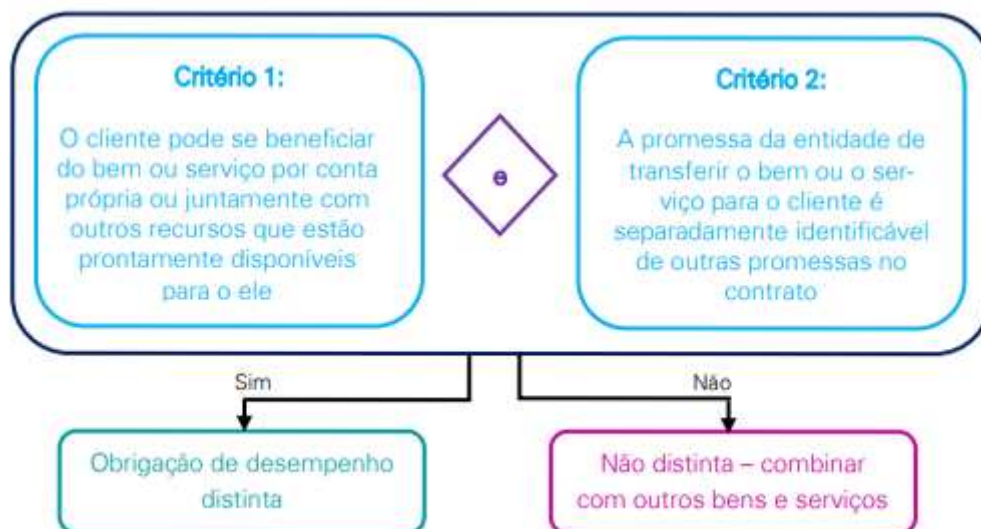


Fonte: KPMG (2016)

Etapa 2 – Identificar as obrigações de desempenho estabelecidas no contrato: Ao firmar um contrato com o cliente, deve descrever claramente os bens e/ou os serviços que a entidade promete transferir ao mesmo, sendo essas obrigações identificadas de formas diferentes. As obrigações de desempenho são divergentes quando o cliente pode aproveitar-se do bem ou serviço de forma separada, ou seja, caso o contrato traga bens e serviços distintos, deverão ser contabilizados de forma diferente. Para essa identificação deve-se atentar a dois critérios:

- a) O cliente pode se beneficiar do bem ou serviço por conta própria ou juntamente com outros recursos que estão prontamente disponíveis para ele;
- b) A promessa da entidade de transferir o bem ou serviço para o cliente é identificável separadamente de outras promessas no contrato. (CPC, 2016).

Figura 4 – Identificar as obrigações de desempenho



Fonte: KPMG (2016).

Etapa 3 – Determinar o preço da transação: Conforme as obrigações que serão transferidas para o cliente, o preço deve estar de acordo com a mesma, sem considerar estimativas sobre pedidos adicionais e valores cobrados em nome de terceiros, como impostos sobre vendas. Esse será o preço,

reconhecido como receita à medida que as obrigações de desempenho forem satisfeitas. Podendo ser o montante forma fixa ou variável, sendo a segunda opção, cabe a entidade determinar a forma mais confiável, devendo excluir incertezas do contrato (CPC, 2016).

Figura 5 - Determinar o preço de transação



Fonte: KPMG (2016)

Etapa 4 – Alocar o preço da transação as obrigações de desempenho: O valor esperado da contraprestação pela entidade, prometida ao cliente quando ocorrer a troca de transferência do bem ou serviço, deverá ser alocada a cada obrigação de desempenho de forma que represente o valor esperado, caso o valor não seja observável, deverá a entidade seguir alguns meios para estimá-lo: Avaliação de mercado, levantamento de custos esperados com acréscimo da margem de lucro e subtrair a soma dos preços observáveis de vendas independentes de outros bens e serviços no contrato do valor total da transação (CPC, 2016).

Figura 6 – Alocar o preço da transação as obrigações de desempenho



Fonte: KPMG (2016)

Etapa 5 – Reconhecer a receita: Quando a receita deve ser mensurada para cada obrigação de desempenho, já que este reconhecimento pode ser feito ao longo do tempo ou no momento da transferência (CPC, 2016).

Figura 7 – Reconhecer Receita



Fonte: KPMG (2016)

Quando todas as etapas forem concluídas a receita poderá ser reconhecida com o passar do tempo, demonstrando o desempenho da entidade ou quando o controle do bem for transferido para o cliente.

Os novos requisitos são mais detalhados e podem trazer impactos relevantes na aplicação dessas regras pelas empresas. Segundo KPMG (2014), as principais mudanças são:

a) Reconhecimento da receita com o passar das datas ou em algum momento exato – as entidades terão de avaliar novamente os seus contratos com clientes, de modo a determinar a natureza de suas obrigações de desempenho; a partir desse estudo, é possível que certas entidades tenham que acelerar ou postergar o reconhecimento da receita, em comparação ao critério anterior (KPMG, 2014);

b) Transações com vários elementos, contraprestação não fixa ou licenças – essas transações não tinham endereçamento específico no CPC 30 e podem ter grandes impactos quando analisados pelos requisitos do IFRS 15; principalmente em relação às transações com múltiplos elementos, por conta da necessidade de segregação das diversas obrigações de desempenho associadas ao contrato bem como a natureza dessas obrigações, poderá haver a aceleração ou o diferimento da receita quando comparado ao critério anterior (KPMG, 2014);

c) Impactos tributários – devido à mudança do momento de reconhecer as receitas, podem existir impactos tributários significativos, que exigirão das empresas uma revisão de todo o seu planejamento tributário (KPMG, 2014).

As novas exigências do CPC 47 têm mais impactos em grandes empresas, com grandes projetos, que é o caso de empresas de telecomunicações, software, engenharia, construção e incorporação imobiliária.

“O impacto da nova norma irá variar de acordo com a indústria da entidade. As etapas do modelo que são mais suscetíveis a afetar a prática atual de indústrias específicas são resumidas abaixo” (KPMG, 2014)

Figura 8 - Ramos x Etapas que irá influenciar

	Etapa				
	1	2	3	4	5
Aeroespacial e defesa	✓		✓		✓
Administradores de fundos			✓		
Montagem e construção			✓		✓
Fabricantes sob contrato					✓
Saúde (EUA)	✓		✓		
Licenciadores (Mídia, Ciências Biológicas, Franqueadores)	✓ ²	✓			✓
Bens Imóveis	✓	✓			✓
Softwares		✓		✓	✓
Telecomunicações (Redes móveis, Cabo)		✓		✓	

Fonte: KPMG (2014).

Referente aos custos de contrato, este novo pronunciamento orienta sobre a contabilização de custos incrementais para obtenção de contrato e custos para cumprir o contrato.

Os custos para obtenção de um contrato ocorrem quando a entidade capitaliza os custos incrementais incorridos como resultado da obtenção de um contrato – por exemplo, comissões de vendas – se a entidade espera recuperar esses custos. No entanto, um expediente prático permite que uma entidade lance esses custos como despesas no caso de que esses custos só tenham ocorrido para obtenção do contrato, a menos que seja expressamente cobrado do cliente. (CPC, 2016)

Os custos para cumprir o contrato se incorridos no desempenho do contrato com o cliente não estiverem dentro do alcance de outro pronunciamento (por exemplo, o CPC 16 – Estoques, o CPC 27 – Ativo Imobilizado ou o CPC 04 – Ativo Intangível), a entidade deve reconhecer o ativo a partir dos custos incorridos para cumprir o contrato, somente se esses custos atenderem os seguintes critérios (CPC, 2016):

- Se os custos se relacionam diretamente a um contrato existente ou um contrato específico previsto (CPC, 2016);

- Se os custos geram ou incrementam os recursos da entidade que serão usados para cumprir as obrigações de desempenho no futuro (CPC, 2016);

e

- Espera-se que eles sejam recuperados (CPC, 2016).

Comparação de custos que podem e não podem ser capitalizados quando esses critérios forem cumpridos.

Figura 9 – Custos que podem ou não ser capitalizado

✓	Custos diretos que seriam elegíveis para capitalização se outros critérios forem atendidos	✗	Custos a serem lançados como despesas quando incorridos
	Mão-de-obra direta – por exemplo, salários		Custos gerais e administrativos – a menos que explicitamente exigíveis nos termos do contrato
	Materiais diretos – por exemplo, suprimentos		Custos que se relacionam com obrigações de desempenho já cumpridas
	Alocação de custos que se relacionem diretamente ao contrato – por exemplo, despesas de depreciação e amortização		Custos de desperdício de materiais, mão de obra, ou outros
	Custos que estão explicitamente a cargo do cliente nos termos do contrato		Custos que não estão diretamente relacionados às obrigações de desempenho remanescentes, ainda não cumpridas
	Outros custos incorridos somente porque a entidade celebrou o contrato – por exemplo, custos de subcontratados		

Fonte: KPMG (2014).

A Amortização e redução do valor recuperável é com base sistemática que através da transferência ao cliente dos bens e serviços aos quais o ativo se refere, e este estão sujeitos a teste de redução ao valor recuperável. O ativo pode se referir a bens ou serviços a serem transferidos de acordo com contrato previsto específico, que inclui períodos esperados por renovação (CPC, 2016).

A apresentação acontece quando as partes do contrato pode ser qualquer uma delas tiver finalizado o desempenho, a entidade deve mostrar o contrato no balanço patrimonial como ativo de contrato ou passivo de contrato, dependendo da relação entre o desempenho pela entidade e o pagamento pelo cliente. A entidade deve apresentar separadamente como recebíveis quaisquer direitos incondicionais à contraprestação (CPC, 2016).

Conforme a KPMG (2014), um ativo ou passivo contratual é reconhecido quando:

- A entidade age por meio da transferência de bens ou serviços; ou

- O cliente age pagando a contraprestação para a entidade.

Um direito incondicional à contraprestação é apresentado como um valor a receber e contabilizado como um instrumento financeiro (KPMG, 2014).

A divulgação consiste em que a entidade divulgue informações clara para permitir aos usuários de demonstrações contábeis compreender a natureza, o valor, a época e a incerteza de receitas e fluxos de caixa provenientes de contratos com clientes. Para alcançar esse objetivo deve levar em consideração os seguintes itens: (a) seus contratos com clientes; (b) julgamentos significativos e mudanças nos julgamentos feitos ao aplicar este pronunciamento a esses contratos; e (c) quaisquer ativos reconhecidos a partir dos custos para obter ou cumprir um contrato com cliente.

Conforme explicação da KPMG (2014), a nova norma exige que as divulgações qualitativas e quantitativas se enquadrem nas seguintes categorias:

- contratos com clientes: - desagregação da receita; - mudanças nos ativos, passivos e custos contratuais; - obrigações de desempenho; e - preço da transação alocado às obrigações de desempenho remanescentes;
- julgamentos significativos, e mudanças nos julgamentos, na aplicação dos requerimentos de: - determinar o momento do cumprimento das obrigações de desempenho; e - determinar o preço da transação e valores alocados às obrigações de desempenho; e
- ativos reconhecidos a partir dos custos para obter ou cumprir um contrato com um cliente.

A nova norma permite que as entidades que não são entidades abertas ou certas entidades sem fins lucrativos façam divulgações reduzidas no U.S. GAAP (KPMG, 2014).

Em relação à transição do CPC 47 a inicia-se no momento em que aplica este pronunciamento pela primeira vez; e contrato concluído é quando a entidade transfere todos os bens ou serviços identificados de acordo com o CPC 17 – Contratos de Construção, com o CPC 30 – Receitas e com as respectivas interpretações técnicas (CPC, 2016).

A entidade deve aplicar este pronunciamento utilizando um dos seguintes métodos: “retrospectivamente, a cada período anterior, apresentado de acordo com o CPC 23, sujeito aos expedientes práticos descritos no item C5; ou (b) retrospectivamente, com efeito cumulativo da aplicação inicial deste pronunciamento, reconhecido na data da aplicação inicial de acordo com os itens C7 e C8” (CPC, 2016).

Figura 10 - Resumo abordagem de transição

Abordagem	Exercício comparativo	Exercício atual	Dados do ajuste no patrimônio líquido
Retrospectiva completa – sem expedientes práticos	Novo GAAP	Novo GAAP	1º de janeiro de 2016*
Retrospectiva parcial – expedientes práticos	Requisitos variados	Novo GAAP	1º de janeiro de 2016*
Efeito cumulativo	GAAP anteriores	Novo GAAP	1º de janeiro de 2017

Fonte: KPMG (2014).

O pronunciamento 47 substitui os seguintes pronunciamentos e interpretações técnicas: (a) CPC 17 – Contratos de Construção; (b) CPC 30 – Receitas; (c) Interpretação A – Programa de Fidelidade com o Cliente, anexa ao CPC 30; (d) ICPC 02 – Contrato de Construção do Setor Imobiliário; (e) ICPC 11 – Recebimento em Transferência de Ativos dos Clientes; e (f) Interpretação B – Receita – Transação de Permuta Envolvendo Serviços de Publicidade, anexa ao CPC 30 (CPC, 2016).

Os impactos do CPC 47 poderão ser sentidos na empresa toda, todos os seus índices financeiros podem ser afetados, o que pode impactar o preço das suas ações ou o seu acesso ao mercado de capitais. As mudanças no momento do reconhecimento da receita poderão afetar o tempo de pagamento

de impostos e a capacidade de pagar dividendos em algumas jurisdições (KPMG, 2014).

2.2 TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DAS RECEITAS

A definição de Receita Financeira encontra-se no artigo 397, do RIR/2018: “Os juros, o desconto, o lucro na operação de reporte e os rendimentos ou os lucros de aplicações financeiras de renda fixa ou variável, que tenham sido ganhos pelo contribuinte, serão incluídos no lucro operacional e, quando derivados de operações ou títulos de renda fixa com vencimento posterior ao encerramento do período de apuração, poderão ser rateados pelos períodos a que competirem” (BRASIL, 2018).

A Receita Federal do Brasil trouxe através da Instrução Normativa RFB nº 1881 de 2019, importantes alterações à legislação do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS, que constavam da IN RFB nº 1.700, de 2017. O que dispõe sobre o momento do reconhecimento das receitas para fins de tributação federal (BRASIL, 2019).

As contribuições cumulativas para o PIS e COFINS devidas pelas pessoas jurídicas, teriam como base de cálculo a receita bruta sendo esta o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas (BRASIL, 2014).

Entretanto, a partir de 28.05.2009, por força do artigo 79 da Lei 11.941/2009, que revogou o § 1º do artigo 3º da Lei 9.718/1998, a base de cálculo será a receita bruta da pessoa jurídica, e não mais a totalidade das receitas auferidas (BRASIL, 2009).

As receitas tributáveis se darão através do faturamento da empresa, não compreendendo as receitas financeiras para as empresas mercantis.

Sobre Receita Bruta conforme art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 é:

Art. 12. A receita bruta compreende

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;
IV - As receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III

§ 1º A receita líquida será a receita bruta diminuída de

I - devoluções e vendas canceladas;
II - descontos concedidos incondicionalmente;
III - tributos sobre ela incidentes;
IV - valores 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, das operações vinculadas à receita bruta.

§ 2º - O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, autoriza presunção de omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

§ 3º - Provada, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a omissão de receita, a autoridade tributária poderá arbitrá-la com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978).

§ 4º Na receita bruta não se incluem os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário.

§ 5º Na receita bruta incluem-se os tributos sobre ela incidentes e os valores 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, das operações previstas no caput, observado o disposto no § 4º (BRASIL, 1977)

Esse é o conceito básico antes da Lei 12.973/2014, que apresenta na legislação do Imposto de renda e no art.º 9.718/1998 que determina a base de cálculo para fins de incidência de Pis e Cofins, que receita bruta é o produto das vendas de bens e serviço, o que não for resultado disso não terá incidência de Pis e Cofins (BRASIL, 2014).

Para esta ficou determinado que a modificação ou a adoção de métodos e critérios contábeis não teriam implicação na apuração dos tributos federais, ao menos até que a legislação tributária regule a matéria (BRASIL, 2014).

O CPC 47 – Receita de contrato com cliente, trouxe novas diretrizes ao reconhecimento de receitas como tal pronunciamento é posterior a Lei 12.973, de 2014, coube a RFB regular essa matéria e trazer alguns pontos de esclarecimentos. Foi necessário pois com o CPC 47 mais critérios deverão ser observados para que a pessoa jurídica possa reconhecer a receita em seu resultado, critérios estes que não estão previstos na legislação tributária e

poderiam retardar a arrecadação de tributos, tais como a obrigação de verificar conforme CPC 47:

- a) Quando as condições do contrato forem aceitas;
- b) Quando os direitos e deveres estiverem definidos;
- c) Quando os termos de pagamento estiverem estabelecidos;
- d) Quando for provável que a entidade receberá a contraprestação pelo bem;
- e) Quando o recebedor obter o controle do ativo;
- f) Quando o recebedor efetuar a aceitação do ativo;
- g) Quando forem cumpridas as obrigações de performance (CPC, 2016).

Em relação a isso, a IN RFB n° 1.881, de 2019 determinou que para fins tributários a receita bruta será reconhecida no período de apuração em que for configurada a aquisição de sua disponibilidade econômica ou jurídica, independentemente da avaliação quanto à probabilidade de não recebimento do valor pactuado ou contratado (BRASIL, 2019).

As Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, as quais versam sobre o regime não cumulativo do PIS e da COFINS, definem que a base de cálculo será a receita bruta, incluindo-se a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica (BRASIL, 2002/2003).

A Lei n° 12.973/2014 estabeleceu que na receita bruta incluem-se os juros decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do art. 183 da Lei das S.A., isto é, os efeitos dos ajustes a valor presente de ativos de longo prazo e outros, se relevante, devem ser incorporados ao valor da receita bruta (BRASIL, 2014).

Para apuração da CSLL e do IRPJ, as receitas financeiras são tributáveis tanto para as empresas que são do Lucro Real quanto para as que tributam pelas regras do Lucro Presumido (BRASIL, 2018).

Cabe observar que, de 1° de Julho de 2015 em diante, por meio do Decreto n° 8.426/2015, as receitas financeiras auferidas por pessoas jurídicas, tributadas pelas regras do Lucro Real e com relação às receitas não cumulativas, estarão sujeitas a incidência de PIS a uma alíquota de 0,65% e Cofins a uma alíquota de 4% (BRASIL, 2015).

Aplica-se tal tributação inclusive às pessoas jurídicas que tenham apenas parte de suas receitas submetidas ao regime de apuração não-cumulativa do PIS e COFINS (BRASIL, 2015).

Outro ponto de reconhecimento de receitas para determinação da base de cálculo de impostos pode ser feito pelo regime competência ou regime caixa.

O regime competência é reconhecido por considerar o fato gerador, ou seja, a data que ocorreu a transferência da mercadoria, bem ou prestação de serviço, para fins de reconhecimento de receita, independe a data e se vai acontecer o pagamento (PAULA, 2013).

Já o regime caixa é o oposto, considera para reconhecimento de receita quando efetivamente o bem ou serviço foi pago, independente a data que ocorreu a venda ou serviço (PAULA, 2013).

Ainda sobre receita bruta, tem algumas definições da IN 1.771 (2017):

5. A receita bruta definida no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e no inciso I do art. 187 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, continuará a ser reconhecida e mensurada conforme determinado pela legislação tributária e registrada na escrituração comercial da pessoa jurídica, conforme previsto no item 112-A do CPC 47.
6. A pessoa jurídica que adotar procedimento contábil relacionado nos itens 1 a 3 do qual resulte valor de receita bruta ou momento de reconhecimento dessa receita diferente do decorrente da aplicação do item 5 deverá registrar a diferença mediante lançamento a débito ou a crédito em conta específica de “ajuste da receita bruta”.
7. A conta de “ajuste da receita bruta” de que trata o item 6 será criada de acordo com a origem da diferença, conforme hipóteses previstas nos incisos e alíneas dos itens 1 e 2.
8. Alternativamente ao disposto no item 7, a pessoa jurídica poderá criar somente uma conta de “ajuste da receita bruta” que contemple todas as hipóteses previstas nos incisos e alíneas dos itens 1 e 2.
9. Caso a diferença de que trata o item 6 refira-se a alguma dedução da receita bruta conforme § 1º do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, a conta de “ajuste da receita bruta” poderá ser substituída pela conta de dedução da receita bruta.
10. O disposto no item 9 poderá ocorrer, por exemplo, quando a pessoa jurídica adotar o procedimento contábil mencionado na alínea “a” do inciso II do item 2 e houver devolução no mesmo período em que a respectiva receita bruta foi reconhecida (BRASIL, 2017).

A afirmação baseada do Art. 58 da Lei 12.973/14 determina que:

A modificação ou a adoção de métodos e critérios contábeis, por meio de atos administrativos emitidos com base em competência atribuída em lei comercial, que sejam posteriores à publicação desta Lei, não

terá implicação na apuração dos tributos federais até que lei tributária regule a matéria” (BRASIL, 2014)

Como complementa Silva (2018), “por sua vez, o parágrafo único do referido artigo dispõe que caberá à RFB identificar os atos administrativos e dispor sobre os procedimentos para anular os efeitos destes atos sobre a apuração dos tributos federais”

Ainda, de acordo com o mesmo autor, a RFB editou a IN 1.771/2017, que acrescenta o Anexo IV à IN 1.753/2017 na intenção de cumprir a determinação do parágrafo anterior, sendo que “os itens 1 e 2 do referido anexo identificam, dentre os procedimentos previstos no CPC 47, aqueles que representam modificação ou adoção de novos métodos ou critérios contábeis, ou que divergem da legislação tributária” (SILVA, 2018, não paginado). Seriam os seguintes itens

1. Os procedimentos contábeis relacionados abaixo, caso adotados pela pessoa jurídica, contemplam modificação ou adoção de novos métodos ou critérios contábeis:
 - I – o tratamento conferido às modificações contratuais (item 21 do CPC 47);
 - II – o reconhecimento de passivos em razão de obrigações contratuais relativas
 - a) garantias, exceto as contratadas com empresas de seguros e as contabilizadas como provisões (itens B30, B31 e B32 do CPC 47);
 - b) direitos não exercidos (item B46 do CPC 47);
 - c) serviços de custódia, na hipótese de vendas para entrega futura (item B82 do CPC 47);
 - III – a aplicação dos critérios para a determinação do preço de transação em razão do reconhecimento de (itens 46, 47 e 48 do CPC 47):
 - a) contraprestações variáveis, nas hipóteses não previstas nos incisos I e II (itens 50 e 56 do CPC 47);
 - b) reavaliações da contraprestação variável (item 59 do CPC 47);
 - c) contraprestações pagas ou a pagar (itens 70 a 72 do CPC 47);
 - IV – a aplicação dos critérios para a alocação do preço de transação às obrigações de desempenho, nos casos não previstos nos incisos I e II (itens 73 e 74 do CPC 47).
2. Os procedimentos contábeis relacionados abaixo, caso adotados pela pessoa jurídica, contemplam métodos ou critérios contábeis que divergem da legislação tributária:
 - I – a aplicação do critério relativo à possibilidade de a entidade não receber a contraprestação a que tem direito na identificação do contrato (item 9.e do CPC 47);
 - II – o reconhecimento de passivos em razão de obrigações contratuais relativas
 - a) direito à devolução (itens B21 a B27 do CPC 47);
 - b) direitos de aquisição opcional de bens ou serviços adicionais ou com desconto (item B40 do CPC 47) (BRASIL, 2017).

Todavia, o item 3 do anexo menciona que a responsabilidade fica atribuída ao contribuinte que deverá analisar com cuidado qualquer outro ajuste, pois determina que os demais itens do CPC 47 que envolvam a aplicação dos procedimentos contábeis estabelecidos nos referidos itens “(...) devem ser considerados como modificação ou adoção de novos métodos ou critérios contábeis ou divergem da legislação tributária (SILVA, 2018, não paginado).

Silva (2018, não paginado), ainda complementa:

Os efeitos dos procedimentos que se enquadrarem nos itens 1, 2 e 3, mencionados acima não poderão alterar o valor da receita bruta definida no art. 12 do Decreto-Lei 1.598/77 e no inciso I do art. 187 da Lei 6.404/76 e, por consequência, representarão adição ou exclusão para fins de determinação do IRPJ e da CSLL (lucro real, presumido ou arbitrado). O mesmo cuidado deve ser adotado em relação às bases de cálculo do PIS, COFINS e da CPRB.

(...)

Para fins de controlar referidas diferenças, a IN retro descrita determina a criação de contas denominadas “ajuste da receita bruta” ou “ajuste de dedução da receita bruta”, sendo que, para fins da Escrituração Contábil Fiscal – ECF, os ajustes serão discriminados no plano de contas referencial de acordo com a origem da diferença.

O item 4 do referido Anexo Único da IN 1.753/17 determina ainda que os itens do CPC 47 não mencionados nos itens 1, 2 e 3 não contemplam “modificação ou adoção de novos métodos ou critérios contábeis ou não têm efeito na apuração dos tributos federais”.

Segundo Falcão, Pinto e Niyama (2014), as controvérsias a respeito da receita não estão associadas as suas diversas definições, mas sim quanto ao reconhecimento das mesmas, ou seja, as grandes dificuldades sobre qual o momento adequado para se reconhecer a receita a partir de uma transação de venda de produto ou a partir da prestação de um serviço. Segundo os autores, a transferência do bem é a principal condição que satisfaz o reconhecimento da receita.

2.3 SETOR DE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO

O setor de tecnologia da informação, segundo a pesquisa anual conduzida pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE, engloba as seguintes atividades: Desenvolvimento de programas de computador sob encomenda, Desenvolvimento e licenciamento de programas de computador customizáveis, Desenvolvimento e licenciamento de programas de computador não customizáveis, Consultoria em tecnologia da informação, Suporte técnico em tecnologia da informação, Tratamento de dados, provedores de serviços de aplicação e serviços de hospedagem na Internet, Portais, provedores de conteúdo e outros serviços de informação na Internet (IBGE, 2009).

Segundo o portal eletrônico da Agência Brasil EBC, as empresas de tecnologia (como as que comercializam equipamentos, softwares e serviços) foram responsáveis por R\$ 197,4 bilhões, tendo registrado o maior crescimento, de 4,2%. Os negócios de TI de outras empresas (chamadas pela associação de "TICS *in house*") geraram R\$ 43,8 bi, com crescimento de 1,5% (BRASIL, 2019).

Segundo a Info Wester (2020), Tecnologia da Informação (TI) é uma denominação que faz bastante sentido. Se olharmos bem, veremos que a informação sempre esteve por trás de todos os esforços de desenvolvimento da computação, desde os primitivos computadores do século passado até os moderníssimos servidores, PCs, notebooks, smartphones e outros dispositivos eletrônicos que cercam atualmente. Pode ser definida como o conjunto de todas as atividades e soluções providas por recursos computacionais que visam permitir a obtenção, o armazenamento, a proteção, o processamento, o acesso, o gerenciamento e o uso das informações. Esse conjunto de soluções é composto, essencialmente, por uma combinação de equipamentos (hardware) e software, sendo:

Hardware: PCs, notebooks, servidores, tablets, smartphones, equipamentos de redes (como roteadores e switches), impressoras, leitores de códigos de barra, entre outros;

Software: sistemas operacionais, aplicativos (programas), protocolos de comunicação, antivírus, soluções de ERP, certificados digitais, tecnologias como *blockchain*

A única atividade da empresa analisada é a comercialização de licença *software* de gestão empresarial, que tem como público-alvo o micro e pequeno empresário, busca fazer um sistema ágil e fácil, que disponibiliza várias funções dentro de um único sistema, que é composto desde a emissão de notas ao controle financeiro. Ela utiliza como estratégia firmar contratos de planos trimestrais, semestrais e anuais, sendo que a forma de recebimento desses valores é cartão de crédito nos casos à vista e prazo, por boleto somente se for à vista.

3 METODOLOGIA

3.1 TIPOLOGIA QUANTO AOS OBJETIVOS

Gil (2008) classifica as pesquisas segundo os objetivos do estudo e os procedimentos que você deve adotar. Os tipos de pesquisa são exploratória, descritiva e explicativa. O presente estudo é descritivo no que se refere aos seus objetivos, pois irá trabalhar com base em dados já existentes, disponibilizados pela empresa. Na visão de Gil (2012), umas das mais significativas característica das pesquisas descritivas é a utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados, podendo ainda observar e identificar a relação entre variáveis.

A pesquisa descritiva tem por objetivo segundo Gil (2008) a descrição das características de determinada população ou fenômeno.

3.2 TIPOLOGIA QUANTO AOS PROCEDIMENTOS

Conciliando a pesquisa descritiva, pode-se dizer que a abordagem dos procedimentos se deu de maneira qualitativa, pois busca averiguar as documentações em relação ao tema estudado.

Nesse tipo de pesquisa, o pesquisador se propõe a participar, compreender e interpretar as informações. (FONSECA, 2012).

3.3 TIPOLOGIA QUANTO À ABORDAGEM AO PROBLEMA

Quanto à abordagem ao problema, este é um estudo de caso que, segundo Gil (2008), consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento.

Os estudos de caso podem ser constituídos tanto de um único, quanto de múltiplos casos. Justifica-se a utilização de um único quando o caso estudado é único ou extremo, como, por exemplo, uma empresa que apresenta

características peculiares referente à solução de seus conflitos de trabalho ou tem problemas administrativos peculiares (GIL, 2002).

De acordo Yin (2005) em estudos de casos, são especialmente importantes cinco componentes de um projeto de pesquisa: a) As questões de um estudo; b) Suas proposições; c) Sua unidade de análise; d) A lógica que une os dados às proposições; e) Os critérios para interpretar as constatações.

3.4 ESTRATÉGIAS PARA COLETA E ANÁLISE DE DADOS

Para realização do estudo de caso, foi analisado uma empresa de tecnologia da informação de capital aberto, que autorizou o processo de coleta de dados desde que mantido o sigilo da sua identidade. Os dados foram coletados através da contabilidade. A coleta de dados foi realizada através dos dados contábeis de 2019, momento em que o CPC 47 foi implantado na empresa. Foram utilizadas como técnicas de coleta para o estudo de caso a observação de dados contábeis e tributários, e análise de conteúdo dos relatórios financeiros de diferimentos da empresa no período.

3.5 DESCRIÇÃO DO CASO

A empresa analisada trata-se é uma companhia de capital aberto, de tecnologia da informação, que comercializa *softwares* de gestão empresarial, conta com mais de 200 funcionários, onde mais de 50% são da parte de tecnologia. A empresa está em constante crescimento, com metas de crescimento físico, financeiro e novas contratações. Sempre cuidando das inovações e com reconhecimento no mercado, está localizada em São José dos Pinhais.

Aderiu ao CPC 47 a partir de 2019, onde foi auditada e orientada pela auditoria e consultoria KPMG. No último ano teve um crescimento de quase 500% em relação ao ano de 2018, somando um faturamento de 10 milhões em

2019. A autorização para realizado do estudo foi obtida conforme modelo de carta apresentado no Apêndice A.

4 ANÁLISE DOS DADOS

4.1 TRATAMENTO CONTÁBIL

A única atividade da empresa analisada é a comercialização de licença *software* de gestão empresarial, que tem como público alvo o micro e pequeno empresário, busca fazer um sistema ágil e fácil, que disponibiliza várias funções dentro de um único sistema, que é composto desde a emissão de notas ao controle financeiro. Ela utiliza como estratégia firmar contratos de planos trimestrais, semestrais e anuais, sendo que a forma de recebimento desses valores é cartão de crédito nos casos à vista e prazo, por boleto somente se for à vista.

Antes do CPC 47, ou seja, tendo como base a interpretação realizada do Pronunciamento CPC 30 (Receitas), empresa registrava suas receitas no momento em ocorria a venda da licença do *software*, ou seja, emitia a nota fiscal com o valor total do plano escolhido, independente da venda se tratar de planos trimestrais, semestrais ou anuais e reconhecia a receita a partir dessa nota fiscal emitida com o valor total do plano. Por exemplo em janeiro, um cliente que contrata um plano anual que custa R\$ 1.200,00. A forma escolhida pelo cliente foi a prazo, no cartão de crédito em 12 parcelas de R\$ 100,00. A contabilização dessa operação ocorria da seguinte forma: debita-se R\$ 1.200,00 em Clientes (Ativo Circulante – Contas a receber) no mês de janeiro, e credita-se em Receitas de Serviços (Resultado - Receita com vendas).

Segundo o Manual de Contabilidade Societária (IUDÍCIBUS, 2010), no caso de transação com mercadorias, contabilização das vendas pode ser efetuada pelas notas fiscais de vendas, pois a entrega dos produtos é geralmente efetuada junto com a emissão das notas fiscais. Quando este processo não ocorrer, ou seja, a data da emissão da nota fiscal for diferente da entrega dos produtos, e a entrega se fizer na empresa do comprador, o registro deverá ser feito somente na entrega dos produtos, quando o adquirente já estiver de posse das mercadorias compradas. Este fator só gera algum problema na data do Balanço, quanto às vendas já faturadas, mas ainda não

entregues, já que elas não devem ser mantidas registradas como receita, mas sim como produtos acabados na conta de estoques.

A entidade em questão, no entanto se enquadra como prestadora de serviços. Segundo o CPC 30 (2009), a empresa deverá escolher um método que mensure confiavelmente os serviços executados. Os pagamentos parcelados e os adiantamentos recebidos não correspondem, necessariamente, aos serviços executados. Em casos de serviços divididos em etapas, durante um período de tempo, a receita deve ser reconhecida de acordo com a conclusão de cada etapa. E se a transação não puder ser confiavelmente estimada, mesmo que seja totalmente executada, a receita deve ser reconhecida somente na proporção dos gastos recuperáveis. Caso nada seja recuperável, o valor dos custos incorridos deve ser reconhecido como despesa.

A partir de janeiro de 2019, a empresa passou a adotar o CPC 47 para reconhecimento e mensuração das Receitas com Contrato com Clientes. Neste pronunciamento, a primeira exigência a ser feita é o contrato com o cliente, fundamental para o reconhecimento da receita. Nele deve estar evidenciado os valores separados de cada obrigação de desempenho e, a partir disso a contabilidade tem maior condição de identificar o valor a ser reconhecido como receita e a forma de reconhecimento da receita para cada obrigação de desempenho (em determinado momento ou ao longo do tempo).

Está análise se seguirá conforme os cinco passos propostos pela nova norma: (1) Identificar o contrato com o cliente; (2) Identificar as obrigações de desempenho previstas no contrato; (3) Determinar o preço da transação; (4) Alocar o preço da transação às obrigações de desempenho previstas no contrato e (5) Reconhecer a receita quando (ou conforme) a entidade atender a cada obrigação de desempenho.

Passo 1 - Identificação do contrato: A entidade em estudo, disponibiliza mensalmente todos os contratos de serviços e guardar as informações em nuvem, dentro do sistema. Ressalta-se que conforme o CPC 47, a existência física ou escrita de um contrato não é condição essencial para que seja identificado um contrato com clientes, sendo também aceitos como contrato com

cliente um acordo verbal ou mesmo sugerido por práticas usuais de negócios (BRASIL, 2016).

Passo 2 – Identificar as obrigações de desempenho previstas no contrato: A entidade deixa claro a disponibilização dos serviços ao cliente a serem usados à medida que e quando decidir. No caso o serviço a ser prestado é disponibilizar a licença de uso do sistema, que compreende, no mesmo pacote, funcionalidades de emissão de notas, emissão de boletos, controle de estoque, controle financeiros em geral. Ainda a empresa em questão oferece, no mesmo pacote, suporte ilimitado durante todo o tempo de contratação do sistema. Portanto, entende-se que este pacote se consubstancia em uma única obrigação de desempenho junto ao cliente.

Passo 3 – Determinação do Preço da Transação: Feitos planos, trimestrais, semestrais e anuais, pagos com cartão de crédito mensalmente parcelado. Por exemplo, a contratação de um plano anual, onde o cliente opta pelo pagamento a prazo no cartão de crédito, em doze parcelas. Sendo o valor total do plano anual R\$ 1.200,00 (que seria o preço da transação), desta forma, as parcelas seriam doze de R\$ 100,00, a respeito da forma de pagamento.

Passo 4 – Alocar o preço da transação às obrigações de desempenho previstas no contrato: Esclarecer os valores da licença de uso do sistema, conforme o exemplo citado uma plano anual onde estão inclusas as diferentes finalidades do sistema em um único pacote, que seria um plano anual de R\$ 1.200,00 dividido em 12 parcelas de R\$ 100,00.

Passo 5 – Reconhecer a receita quando a entidade atender a cada obrigação de desempenho: A cada mês, enquanto o cliente já estiver se utilizando do sistema e suas funções, ou seja, ao longo do tempo.

Em um cenário em que o cliente opta por pagar parcelado em doze prestações mensais, através do cartão de crédito: no primeiro mês, quando ele contratou a licença de uso do sistema e começou a usufruí-la, é emitida uma Nota Fiscal de R\$ 1.200,00 e é cobrado em cartão de crédito esses R\$ 1.200,00

Entretanto, não se reconhece a receita de R\$ 1.200,00 no mês de janeiro. Pelo contrário: os R\$ 1.200,00 são alocados para uma conta de Passivo

chamada “Receita Diferida”. Conforme o serviço é prestado nos 12 meses, reconhece-se a receita. Ou seja: mensalmente, abate-se (débito) R\$ 100,00 dessa mesma conta e credita-se a conta de Receitas.

Conceitualmente, o mais coerente seria emitir Notas Fiscais de R\$ 100,00 ao longo de cada mês de prestação de serviço. No entanto, compradores solicitam Nota Fiscal para realizar o pagamento. Dessa forma, é emitido uma única nota no valor de R\$ 1.200,00 no momento da venda. Ainda, não seria necessário se ter uma Nota Fiscal para realizar um pagamento, pois um contrato formalizando a antecipação de pagamento bastaria.

4.2 TRATAMENTO TRIBUTÁRIO

A legislação tributária, desde antes das modificações trazidas pelo IFRS e as alterações contidas na Lei 12.973/2014, já continham uma série de definições de receita e faturamento, bem como bases para tributação de circulação de mercadorias e prestação de serviços, que tornam essa questão um ponto bastante sensível para as empresas.

O principal conceito de receita bruta antes da Lei 12.973/2014, para fins de incidência de PIS/COFINS, estava contido no Art. 12º do Decreto nº 1.598/1977, que trata da legislação do Imposto de Renda e no Art. 3º da Lei nº 9.718/1998, que determina que a base de cálculo do PIS/COFINS é exatamente o conceito de receita bruta contido no mencionado Art. 12º, o qual estabelecia o seguinte: “A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados. ”

Com isso até dezembro de 2018 as receitas para fins tributários eram reconhecidas no momento da venda do *software*, ou seja, a área comercial efetuava a venda e logo em seguida era emitida uma única nota fiscal com o valor total do pacote escolhido pelo cliente. Com base nisto, sobre o mesmo eram tributados, os impostos federais e municipais.

No processo de adoção das normas internacionais de contabilidade (*International Financial Reporting Standards*), efetivado por meio da Lei nº

11.638, de 28 de dezembro de 2007, e da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, a garantia da neutralidade tributária para os novos métodos e critérios contábeis introduzidos por tais normas representou uma diretriz fundamental para a sua consolidação.

Após a adoção do CPC 47 a empresa começou a reconhecer suas receitas apenas quando a obrigação de desempenho fosse cumprida, ou seja, mensalmente quando o cliente de fato utiliza o sistema. Após o CPC 47 os controles internos e contábeis passaram a ser mais rigorosos.

Para a realização da análise dos impactos tributários, foram utilizados os dados contábeis de 2019. A Tabela 1 demonstra as receitas brutas da empresa antes e depois do diferimento.

Tabela 1 – Receita antes do diferimento x após o diferimento

Mês	Receita Bruta	
	Antes do Diferimento	Após o Diferimento
Jan	961.653	648.032
Fev	906.595	637.669
Mar	1.022.514	673.152
Abr	1.070.752	720.921
Mai	1.117.248	552.600
Jun	1.051.684	638.775
Jul	1.495.573	794.596
Ago	1.422.839	884.072
Set	1.330.097	969.989
Out	1.464.972	1.077.119
Nov	1.565.404	1.171.229
Dez	1.281.084	1.216.860
Total	14.690.414	9.985.015

Fonte: A autora (2020).

A Tabela 1 demonstra o reconhecimento da receita antes de utilizar o CPC 47, e após, é notório a diferença de valores, que consequentemente irá interferir nos resultados contábeis e também na tributação da empresa.

Para que seja possível ver as diferenças tributárias, antes da adoção do CPC 47, foi feita a Tabela 2, onde são demonstrados as receitas tributáveis e os

valores a pagar dos impostos PIS e COFINS. Não foram analisados o IRPJ e CSLL, pois a empresa se enquadra no Regime não Cumulativo (Lucro Real), onde o resultado do exercício foi de prejuízo. Para fins de cálculos de PIS e COFINS, foram utilizadas as alíquotas de 0,65% para PIS, e 3% para COFINS, pois a Lei 11.051/2004 incluiu as receitas auferidas por empresas decorrentes das atividades de desenvolvimento de *software* e o seu licenciamento ou cessão de direito de uso, bem como de análise, programação, instalação, configuração, assessoria, consultoria, suporte técnico e manutenção ou atualização de *software*, compreendidas ainda como *softwares* as páginas eletrônicas na permanência ao sistema cumulativo (Lucro Presumido) de PIS e COFINS.

A Tabela 2 demonstra as receitas brutas da empresa antes do diferimento, e os impostos PIS e COFINS incidentes.

Tabela 2 - Receita antes do diferimento x Tributos.

Mês	Receita Bruta	Tributos	
	Antes do Diferimento	Pis (0,65%)	Cofins (3%)
Jan	961.653	6.251	28.850
Fev	906.595	5.893	27.198
Mar	1.022.514	6.646	30.675
Abr	1.070.752	6.960	32.123
Mai	1.117.248	7.262	33.517
Jun	1.051.684	6.836	31.551
Jul	1.495.573	9.721	44.867
Ago	1.422.839	9.248	42.685
Set	1.330.097	8.646	39.903
Out	1.464.972	9.522	43.949
Nov	1.565.404	10.175	46.962
Dez	1.281.084	8.327	38.433
Total	14.690.414	95.488	440.712

Fonte: A autora (2020).

A seguir a Tabela 3 irá demonstrar apenas os impostos de PIS e COFINS, pois como citado anteriormente não foram analisado o IRPJ e CSLL, pois a empresa se enquadra no Regime não Cumulativo (Lucro Real), onde o resultado do exercício foi de prejuízo. Para fins de cálculos de PIS e COFINS, foram utilizadas as alíquotas de 0,65% para PIS, e 3% para COFINS, pois a Lei

11.051/2004, incluiu as “(...) receitas auferidas por empresas decorrentes das atividades de desenvolvimento de *software* e o seu licenciamento ou cessão de direito de uso, bem como de análise, programação, instalação, configuração, assessoria, consultoria, suporte técnico e manutenção ou atualização de software, compreendidas ainda como *softwares* as páginas eletrônicas” na permanência ao sistema cumulativo (Lucro Presumido) de PIS e COFINS (BRASIL, 2004).

A Tabela 3 demonstra as receitas brutas da empresa após o diferimento, e os impostos PIS e COFINS incidentes.

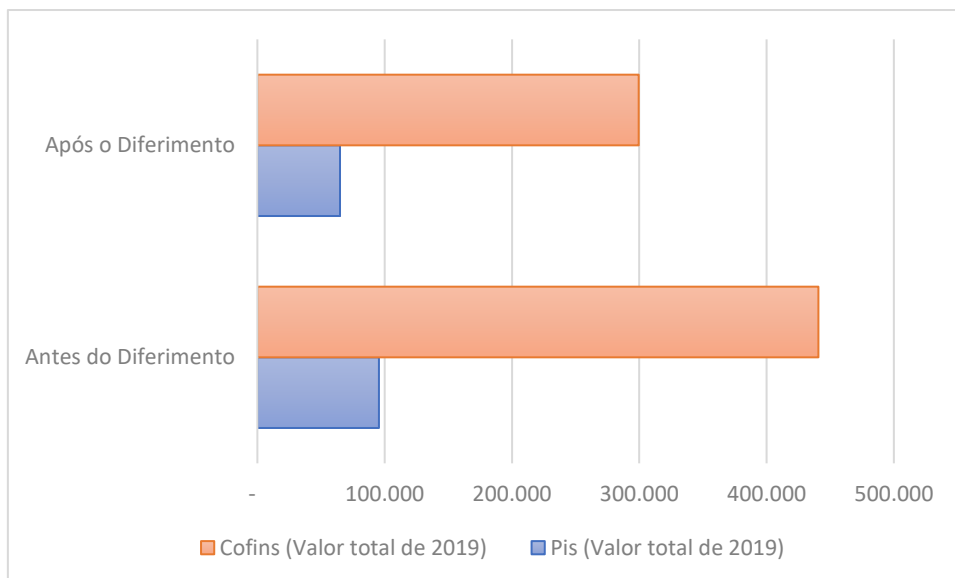
Tabela 3 - Receita após o diferimento x Tributos.

Mês	Receita Bruta	Tributos	
	Após o Diferimento	Pis (0,65%)	Cofins (3%)
Jan	648.032	4.212	19.441
Fev	637.669	4.145	19.130
Mar	673.152	4.375	20.195
Abr	720.921	4.686	21.628
Mai	552.600	3.592	16.578
Jun	638.775	4.152	19.163
Jul	794.596	5.165	23.838
Ago	884.072	5.746	26.522
Set	969.989	6.305	29.100
Out	1.077.119	7.001	32.314
Nov	1.171.229	7.613	35.137
Dez	1.216.860	7.910	36.506
Total	9.985.015	64.903	299.550

Fonte: A autora (2020).

Após apresentar as tabelas evidenciando os valores pagos dos impostos de PIS e COFINS pode-se fazer uma comparação, como antes de adotar as normas do CPC 47, a empresa paga mensalmente valores maiores de tributos.

Gráfico 1 - Pis e Cofins, antes e depois do deferimento



Fonte: A autora (2020).

Segundo a lei ficou determinado que a modificação ou a adoção de métodos e critérios contábeis não teriam implicação na apuração dos tributos federais, ao menos até que a legislação tributária regule a matéria (BRASIL, 2014). No entanto, não houve regulamentação expressa da RFB, o que leva a entender que o fisco acatou os ajustes para reconhecimento de receita, válido para fins tributários também (SILVA, 2018).

Considerando os impactos mencionados, bem como o fato de que os tributos que incidem sobre a atividade da empresa de *software* estarem relacionados ao valor do serviço, o faturamento da empresa (receita bruta) ou do lucro final, entende-se que o impacto tributário após adotar esse novo pronunciamento está relacionado por conta da forma correta de reconhecimento de receitas, inclusive para fins tributários.

Acredita-se, com base nesses dados, que tais impactos causarão uma diminuição relevante na tributação da empresa no ano da adoção do CPC 47. Essa conclusão decorre do fato de que um dos principais impactos será a diminuição da receita de venda, o que afetará o PIS e COFINS, diferindo em cerca de 47% os valores a pagar desses tributos.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo procurou responder a seguinte questão: Quais os impactos decorrentes da adoção do CPC 47 na gestão tributária de uma empresa de tecnologia de informação? Para responder a esta pergunta foi selecionado os elementos mais importantes relacionados ao reconhecimento de receitas da empresa em questão.

Como foi possível observar a partir do referencial teórico, o novo Pronunciamento Técnico CPC 47 trouxe para a empresa várias mudanças, tanto no controle interno, quanto nas demonstrações contábeis. Observou-se que o impacto tributário após adotar esse novo pronunciamento está relacionado por conta da forma correta de reconhecimento de receitas, inclusive para fins tributários, “(...) pois nem todas as regras contábeis que alteram de fato o valor da receita bruta possuem previsão na IN 1.771/17 para que os reflexos tributários sejam ajustados na apuração” (SILVA, 2018).

Diante do exposto, considerando que não houve regulamentação expressa da RFB, entende-se, portanto, que o Fisco acatou os ajustes para reconhecimento de receita, como válidos também para fins tributários (SILVA, 2018).

No decorrer do presente trabalho, foi possível atingir o objetivo geral que era analisar os dados contábeis e tributários de uma empresa de tecnologia da informação, relativos às receitas de contrato com clientes (CPC 47/ IFRS 15), e através destas demonstrar quais os impactos ocorridos em sua gestão tributária.

Diante da importância do ramo de TI na economia, tanto interna quanto externa, sendo um setor que atrai investidores, entender o seu próprio negócio se torna cada vez mais importante. Com a busca de padronização de relatórios financeiros que traduzam as mesmas análises em todo o mundo, o Brasil busca adaptar suas normas contábeis para que as empresas brasileiras estejam condizentes com os dados e possam ser analisadas por investidores de qualquer lugar do mundo, e também possibilitar comparações com empresas de todos os países.

A apuração deste trabalho poderá contribuir com a literatura que trata sobre o assunto, e sobre como o novo pronunciamento técnico que discute sobre receita pode influenciar na área tributária de uma empresa de tecnologia da informação.

Ressalta-se que a pesquisa está limitada a análise de uma única empresa que comercializa *software* para gestão empresarial como estudo de caso, e foram analisadas apenas as receitas referentes ao ano de 2019, não sendo possível, portanto, realizar generalizações a partir dos resultados aqui relatados.

Recomenda-se um estudo aprofundado dos impactos no planejamento tributário das empresas do ramo de tecnologia da informação, pois haverá mudanças tributárias causadas pelos ajustes no momento e no valor de reconhecimento das receitas, despesas e de custos. Além da área tributária, seria instigante um estudo dos procedimentos internos de empresas para verificar se na prática a norma está sendo seguida e se as informações dos demonstrativos contábeis estão confiáveis à realidade das empresas.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Agencia Brasil EBC. **Tecnologias da informação e comunicação movimentaram \$479 bi em 2018**. 2019. Disponível em: <<http://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2019-05/tecnologias-da-informacao-e-comunicacao-movimentaram-r-479-bi-em-2018>> Acesso em: 18 Jan 2020.

BRASIL. Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Regime **Interno do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC**. Disponível em: <<https://cfc.org.br/tecnica/grupos-de-trabalho/cpc/>>. Acesso em: 18 jan.2020.

BRASIL. Comitê de Pronunciamentos Contábeis. **Pronunciamento Técnico - CPC 30**. Disponível em: <[http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/332_CPC%2030%20\(R1\)%2031102012-limpo%20final.pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/332_CPC%2030%20(R1)%2031102012-limpo%20final.pdf)> Acesso em: 15 Jun 2020.

BRASIL. Comitê de Pronunciamentos Contábeis. **CPC 47 – Receita de contrato com clientes**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/DocumentosEmitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=105>>. Acesso em: 08 Fev.2020.

BRASIL. Decreto 9.580, 22 de novembro de 2018. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 22 Nov. 2018. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Decreto/D9580.htm> Acesso em: 19 de Abr 2020.

BRASIL. Decreto 8.426, 1 de abril de 2015. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 01 Abr. 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/_Ato2015-2018/2015/Decreto/D8426.htm> Acesso em: 14 de jun. 2020.

BRASIL. IBGE. **Pesquisa de serviço de tecnologia da informação**. 2009 Disponível em: <<https://www.ibge.gov.br/estatisticas/economicas/servicos/9037-pesquisa-de-servicos-de-tecnologia-da-informacao.html?=&t=notas-tecnicas>>. Acesso em: 08 Fev.2020.

BRASIL. Instrução Normativa nº 1.881 de Abril de 2019. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 03 Abr. 2019. Disponível em <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=99916#:~:text=IN%20RFB%20N%C2%BA%201881%20%2D%202019&t>>

ext=Alterar%20a%20Instru%C3%A7%C3%A3o%20Normativa%20RFB,III%20e%20XXV%20do%20art.> Acesso em: 19 Abr 2020.

BRASIL. Instrução Normativa nº 1.771 de 20 dezembro de 2017. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 22 Dez. 2017. Disponível em <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=88842>> Acesso em: 19 Abr 2020.

BRASIL. Instrução Normativa nº 1.753 de 30 outubro de 2017. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 31 Out. 2017. Disponível em <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=88842>> Acesso em: 19 Abr 2020.

BRASIL. Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. **Portal da Legislação**, Brasília, DF, 13 Mai. 2014. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/l12973.htm> Acesso em: 19 Abr 2020.

BRASIL. Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. **Portal da Legislação**, Brasília, DF, 27 Mai. 2009. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm> Acesso em: 19 Abr 2020.

BRASIL. Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004. **Portal da Legislação**, Brasília, DF, 29 Dez. 2004. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/L11051.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%2011.051%2C%20DE%2029%20DE%20DEZEMBRO%20DE%202004.&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20o%20desconto%20de,cumulativas%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%A2ncias.>> Acesso em: 22 Jun 2020.

BRASIL. Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. **Portal da Legislação**, Brasília, DF, 29 Dez. 2003. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.833.htm> Acesso em: 19 Abr 2020.

BRASIL. Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002. **Portal da Legislação**, Brasília, DF, 30 Dez. 2002. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10637.htm> Acesso em: 19 Abr 2020.

BRASIL. Lei nº 1.598, de 26 de Dezembro de 1977. **Portal da Legislação**, Brasília, DF, 26 Dez. 1977. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del1598.htm> Acesso em: 19 Abr 2020.

BRASIL. **Legislação Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del1598.htm>. Acesso em: 08 Fev.2020.

BRASIL. Receita Federal adequa a legislação tributária ao novo pronunciamento do Comitê de Pronunciamentos Contábeis. **Receita Federal**. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/noticias/ascom/2017/dezembro/receita-federal-adequa-a-legislacao-tributaria-ao-novo-pronunciamento-do-comite-de-pronunciamentos-contabeis>> Acesso em: 08 Fev 2020

FALCÃO, Daniel Ferreira.; PINTO, Leonardo José Seixas; NIYAMA, Jorge Katisumi. **Reconhecimento da receita de venda imobiliária: um estudo das maiores S/A's brasileiras no mercado residencial. Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 19, n. 1, p. 24-41, 2014. Disponível em: <<http://www.spell.org.br/documentos/ver/30613/reconhecimento-da-receita-de-vendaimobiliaria> >. Acesso em: 20 abr 2020.

INFO WESTER. **O que é Tecnologia da Informação (TI)**. Disponível em: <<https://www.infowester.com/ti.php>> Acesso em: 27 jun. 2020.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. Martins, Eliseu. Gelbcke, Rubens Ernesto. Santos, dos Ariovaldo. **Manual de contabilidade societária**. Editora Atlas: 2010. São Paulo -FIPECAFI

FONSECA, Regina Célia Veiga da. **Metodologia do Trabalho Científico**. Curitiba: IESDE Brasil, 2012.

GIL, Antônio Carlos. **Como Elaborar Projetos e Pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2012.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

KPMG CORPORATE FINANCE. **Receita – uma única norma global**. São Paulo. IFRS em destaque, 2014, Disponível em: <<https://home.kpmg/content/dam/kpmg/br/pdf/2016/10/br-ifrs-em-destaque-01.14.pdf>> Acesso em: 19 Abr 2020

KPMG. **Mudanças em Receitas de contrato**, 2016. Disponível em <<https://home.kpmg.com/br/pt/home/insights/2016/08/business-magazine-38/bm38-mudancasem-receitas-de-contratos.html>> Acesso em: 04 Abr 2020

KPMG. **IRFS 15 RECEITAS**. Disponível em <<https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/br/pdf/2016/10/br-ifrs-em-destaque-03-16.pdf>> Acesso em: 19 Abr 2020.

PAULA, Gilles B. Treasy Blog. **Entendendo a diferença entre Regime Caixa e Regime Competência**. 04 de ago. de 2013. Disponível em: <<https://www.treasy.com.br/blog/diferenca-entre-regime-de-caixa-e-regime-de-competencia/>>. Acesso em: 08 Fev.2020.

PEREIRA, Reginaldo. Contábeis. **A convergência das normas contábeis brasileiras aos padrões internacionalmente aceitos**. Disponível em: <<https://www.contabeis.com.br/artigos/4181/a-convergencia-das-normas-contabeis-brasileiras-aos-padroes-internacionalmente-aceitos/>> Acesso em: 27 jun. 2020.

SILVA, Pedro Cesar da. **Tratamento tributário dos reflexos da adoção do CPC 47**. Athros Auditoria e Consultoria. 2018. Disponível em: <<http://forumathros.com.br/tratamento-tributario-dos-reflexos-da-adocao-do-cpc-47/>> Acesso em: 13 Jul 2020.

VALOR TRIBUTÁRIO. **Decreto nº 8.426/2015**. Disponível em <<https://www.valortributario.com.br/publicado-o-decreto-n-8-4262015-restabelece-o-pis-e-cofins-sobre-receitas-financeiras/>> Acesso em 19 Abr 2020.

WATANABE, Léo. **A primeira Adoção das Normas Internacionais de Contabilidade: Ensaio nas demonstrações financeiras das empresas brasileiras do Setor da Construção Civil e Incorporação Imobiliária**. 2009, 203 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis a Atuariais) – Pontifca Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009.

YIN, R. K. **Estudo de Caso: planejamento e métodos**. Porto Alegre: Bookman, 2005.

APÊNDICE A – CARTA DE APRESENTAÇÃO



Universidade Federal do Paraná – UFPR
Setor de Ciências Sociais Aplicadas – SCSA
Departamento de Ciências Contábeis – DECONT

À

(CONFIDENCIAL)

Assunto: Proposta para Realização de Estudo

Prezado Sr.,

A Universidade Federal do Paraná, instituição pública de ensino, possui dentre suas atribuições sociais a promoção e realização de pesquisas com o objetivo de disponibilizar conhecimento e experiências das mais variadas formas para seus alunos, acadêmicos, profissionais e para a sociedade.

Vimos respeitosamente propor, por meio dessa carta, a realização de um estudo nesta organização, tendo como objetivo a análise dos impactos contábeis e tributários da adoção do Pronunciamento CPC 47 em uma empresa de tecnologia da informação, realizado pela aluna Ana Paula Lipinski, sendo orientada pelo Professor Henrique Portulhak.

Para a realização do estudo, prevemos que serão necessárias a análise de documentos internos da organização pela estudante, cujo acesso será realizado com o seu aceite. Comprometemo-nos total descrição para que a empresa não seja identificada e as informações confidenciais da empresa não sejam divulgadas.

Espera-se que o referido estudo de caso resulte na elaboração de uma monografia de especialização pela aluna, além de possíveis artigos científicos a serem submetidos a congressos e revistas especializadas, com a possibilidade de trazer contribuições aos leitores e para a própria organização. Destacamos que a confidencialidade do nome da empresa será mantida em todos os trabalhos resultantes do estudo.

Comprometemo-nos, ainda, em apresentar o resultado final do estudo para apreciação, a fim de que todas as partes estejam de acordo com as informações incluídas na monografia, para que haja segurança de que nenhuma informação que possa ser considerada confidencial seja divulgada por estes canais.

Desde já agradecemos pela colaboração.

Ana Paula Lipinski
Aluna – MBA Gestão Contábil e Tributária UFPR

Ciente e de acordo,

Prof. Henrique Portulhak, Dr.
Professor Orientador
Departamento de Ciências Contábeis - UFPR

(CONFIDENCIAL)
(CONFIDENCIAL)
(CONFIDENCIAL)