

**UniRV - UNIVERSIDADE DE RIO VERDE
FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**TRIBUTOS SOBRE O LUCRO: ANÁLISE DO ÍNDICE DE DIVULGAÇÃO DAS
EMPRESAS LISTADAS NA BM&FBOVESPA DE ACORDO COM O CPC 32**

FERNANDA DA SILVA NUNES

Orientadora: Prof^a. Ma. ELIENE APARECIDA DE MORAES

**Monografia apresentada à UniRV -
Universidade de Rio Verde, como parte das
exigências do curso de Graduação em
Ciências Contábeis para obtenção do Título
de Bacharel.**

RIO VERDE – GOIÁS

2014

**UniRV - UNIVERSIDADE DE RIO VERDE
FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**TRIBUTOS SOBRE O LUCRO: ANÁLISE DO ÍNDICE DE DIVULGAÇÃO DAS
EMPRESAS LISTADAS NA BM&FBOVESPA DEACORDO COM O CPC 32**

FERNANDA DA SILVA NUNES

Orientadora: Prof^a. Ma. ELIENE APARECIDA DE MORAES

**Monografia apresentada à UniRV -
Universidade de Rio Verde, como parte das
exigências do curso de Graduação em
Ciências Contábeis para obtenção do Título
de Bacharel.**

RIO VERDE – GOIÁS

2014



UniRV
Universidade de Rio Verde

UniRV – UNIVERSIDADE DE RIO VERDE
FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

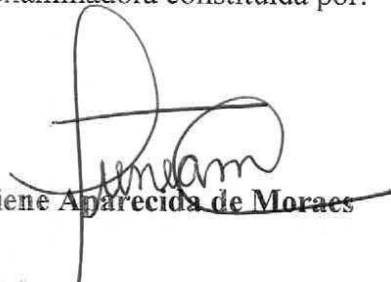
TERMO DE APROVAÇÃO DA MONOGRAFIA OU ARTIGO

**UniRV – UNIVERSIDADE DE RIO VERDE
FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

TERMO DE APROVAÇÃO

**Tributos sobre o lucro: análise do índice de divulgação das empresas listadas na BM&F
BOVESPA de acordo com o CPC 32**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado pelo acadêmico Fernanda da Silva Nunes como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis, aprovado em 20 de Novembro de 2014 pela banca examinadora constituída por:



Eliene Aparecida de Moraes



Débora Ferguson



Ricardo Neves Borges

DEDICATÓRIA

Dedico esse trabalho primeiramente à Deus, pois sem ELE, não haveria razão para a minha existência. Aos meus pais Roseli Maria da Silva Nunes e João Batista Nunes de Souza, que além de me dar a vida, me ensinaram a ter caráter. A minha irmã Francielle da Silva Nunes. Ao meu esposo Miguel Ferreira Bispo Neto que foi paciente nessa caminhada e me deu apoio em todos os momentos difíceis.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, pela saúde e sabedoria para superar as dificuldades nessa longa caminhada.

Aos meus pais Roseli e João Batista pelo amor, incentivo e apoio incondicional.

À esta universidade, seu corpo docente, direção e administração que oportunizaram a janela que hoje vislumbro um horizonte superior, eivado pela acendrada confiança no mérito e ética aqui presentes. Em especial a minha orientadora Prof.^a Ma. Eliene Aparecida de Moraes, que elucidou as minhas ideias e me ajudou nesse caminho.

Aos meus amigos de faculdade, Alcieny Martins, Fernanda Sousa e em especial a meu amigo e esposo Miguel Bispo, pelas noites em claro que passamos juntos para vencermos essa batalha.

RESUMO

NUNES, Fernanda da Silva. **Tributos sobre o lucro: análise do índice de divulgação das empresas listadas na BM&FBOVESPA de acordo com o CPC 32.** 2014. 51 f. Trabalho do curso de Graduação em Ciências Contábeis – UniRV– Universidade de Rio Verde, Rio Verde, 2014*.

A Convergência entre as Normas internacionais e Normas Brasileiras de Contabilidade teve início em 2005, quando CFC - Conselho Federal de Contabilidade emitiu a resolução n.º 1.055/2005 criando o Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Com a publicação da Lei n.º 11.638/2007, em 28 de dezembro de 2007, após longa discussão no Legislativo o processo de convergência das normas contábeis Brasileiras para os padrões internacionais de contabilidade efetivamente ganhou momento. Sendo assim, surgiu os diversos Pronunciamentos Técnicos emitidos pelo CPC. Dentre os pronunciamentos técnicos emitidos pelo CPC, temos o Pronunciamento Técnico CPC 32 – Tributos Sobre o Lucro, que emite orientações sobre a mensuração, o reconhecimento e a evidenciação dos tributos sobre o lucro. Contudo o tratamento contábil dos Impostos sobre Lucros merece atenção especial de diversos organismos, tanto a nível internacional assim como no Brasil. Isso ocorre porque a contabilidade busca, de acordo com seus objetivos, fornecer uma informação cada vez mais útil ao processo de tomada de decisão, e não somente gerar dados que sirvam de base para apuração de tributos. Nesse contexto o objetivo deste trabalho é analisar o índice de divulgação das empresas listadas na BM&FBOVESPA de acordo com o CPC 32. A metodologia utilizada consiste em pesquisa Bibliográfica envolvendo livros, sites específicos, legislações. No período analisado verificou-se o índice médio de divulgação das empresas foi de 76,15% e que 30% das empresas foram classificadas como “bom” na categorização por quartis.

Palavras-Chave: CPC 32, Normas Internacionais, Tributos sobre o Lucro

*Banca Examinadora: Prof. Ma. Eliene Aparecida de Moraes (Orientador) – UniRV; Prof. Ma. Débora Ferguson– UniRV; Prof. Me. Ricardo Neves Borges - UniRV.

ABSTRACT

NUNES, Fernanda da Silva. **Disclosure of the banking sector listed on the BM&FBOVESPA**. 2014. 51 f. Workof Course Completion II (Graduation in Accounting Sciences) – UniRV– University of Rio Verde, Rio Verde, 2014*.

The Convergence between International Standards and Brazilian Accounting Standards began in 2005, when CFC - Federal Accounting Council issued Resolution N° 1.055/2005 creating the Committee of Accounting Pronouncements. With the publication of Law no. 11.638/2007, 28 December 2007, after long discussion in the Legislature the convergence of Brazilian accounting standards to international accounting standards effectively gained momentum. Thus arose the various technical pronouncements issued by CPC. Among the technical pronouncements issued by CPC, we CPC 32 - Income Taxes, which issues guidance on the measurement, recognition and disclosure of the income taxes. However the accounting treatment for Income Taxes deserves special attention by various organizations, both internationally as well as in Brazil. This is because the search accounting, according to their goals, provides an increasingly useful information to the decision-making process, and not only generate data as a basis for calculating taxes. In this context, the objective of this work is to analyze the diffusion index of companies listed on the BM&FBOVESPA in accordance with CPC 32. The methodology consists of bibliographical survey of books, site-specific legislations. In the analyzed period there was the average rate of disclosure of companies was 76.15% and that 30% of firms were rated "good" in the categorization into quartiles.

Key-Words: CPC 32, Normas Internacionais, Tributos sobre o Lucro

* Examining board: Teacher Ma. Eliene Aparecida de Moraes (Advisor) – UniRV; Teacher. Ma. Débora Ferguson– UniRV; Teacher Me. Ricardo Neves Borges.

LISTA DE QUADROS

| | |
|---|----|
| QUADRO 1 - Tributos brasileiros federais, estaduais e municipais..... | 21 |
| QUADRO 2 - Empresas componentes da amostra..... | 35 |
| QUADRO 3 - Itens a serem avaliados conforme CPC 32..... | 36 |
| QUADRO 4 - Quesitos para as empresas que divulgaram prejuízos | 37 |
| QUADRO 5 - Quantidade de empresas que apresentaram lucro ou prejuízo | 38 |
| QUADRO 6 - Empresa que apresentaram prejuízos sem perspectiva de lucros futuros. | 42 |
| QUADRO 7 - Aglutinação dos resultados | 44 |

LISTA DE TABELAS

| | |
|--|----|
| TABELA 1 - Exemplo de apuração de tributos sobre o lucro..... | 28 |
| TABELA 2 - Índice de divulgação das empresas que divulgaram lucro com ajustes no PL e/ou DRA..... | 39 |
| TABELA 3 - Média de divulgação por quesito e período das empresas com ajustes no PL e/ou DRA..... | 40 |
| TABELA 4 - Índice de divulgação das empresas com lucro e sem ajustes no PL e/ou DRA . | 41 |
| TABELA 5 - Média de divulgação por quesito e período empresas sem ajustes no PL e/ou DRA..... | 41 |
| TABELA 6 - Índice de divulgação das empresas com prejuízo e expectativa de lucros futuros | 43 |
| TABELA 7 - Índice de divulgação por quesito das empresas com prejuízos e expectativa de lucros futuros | 43 |
| TABELA 8 - - Aglutinação dos resultados | 44 |

LISTA DE ABREVIATURAS

ANEEL – Agência Nacional de Energia Elétrica

ANS - Agência Nacional de Saúde Suplementar

CFC - Conselho Federal de Contabilidade

Cide – Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico.

Cofins – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social.

CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis

CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

CTN - Código Tributário Nacional

CVM – Comissão de Valores Mobiliários

DRA – Demonstração do Resultado Abrangente

DRE – Demonstração do Resultado do Exercício

FGTS – Fundo de Garantia do Tempo de Serviço.

IAS - International Accounting Standards

IASB - International Accounting Standards Boards

IBRACON - Instituto Brasileiro dos Contadores

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e telefonia.

IE – Imposto sobre Exportação

IGF – Imposto sobre Grandes Fortunas.

II – Imposto sobre Importação

INSS – Instituto Nacional do Seguro Social.

IOF – Imposto sobre Operações Financeiras.

IPI – Imposto sobre Produto Industrializado.

IPTU – Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana.

IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores.

IR – Imposto de Renda

ISS – Imposto Sobre Serviços.

ITBI – Imposto sobre Transmissão de Bens Inter Vivos.

ITCMD – Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação.

ITR – Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural

NBC T - Norma Brasileira de Contabilidade Técnica

NBC TG - Normas Brasileiras de Contabilidade – Técnicas Gerais

NPC - Norma de Práticas Contábeis

PIS/Pasep – Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público.

PL – Patrimônio Líquido

RIR - Regulamento do Imposto de Renda

SFAS - Statements of Financial Accounting Standards

SUSEP - Superintendência de Seguros Privados

SUMÁRIO

| | |
|--|-----------|
| 1 INTRODUÇÃO | 13 |
| 1.1 Contextualização | 13 |
| 1.2 Problema de pesquisa | 14 |
| 1.3 Objetivos..... | 14 |
| 1.3.1 Objetivo geral | 14 |
| 1.3.2 Objetivos específicos..... | 15 |
| 1.4 Justificativa..... | 15 |
| 1.5 Delimitação..... | 16 |
| 2 REFERENCIAL TEÓRICO | 18 |
| 2.1 História dos tributos | 18 |
| 2.2 Tributo | 20 |
| 2.3 Tributos sobre o lucro..... | 22 |
| 2.3.1 Tributos diferidos | 23 |
| 2.4 Aspectos societários sobre tributos sobre o lucro..... | 23 |
| 2.5 CPC 32 – Tributos sobre o lucro | 25 |
| 2.6 Tratamento dos tributos sobre o lucro de acordo com o CPC 32..... | 27 |
| 2.6.1 Diferenças temporárias e permanentes | 27 |
| 2.6.2 Reconhecimento de ativos e passivos fiscais diferidos | 28 |
| 2.6.2.1 Tributos correntes e tributos diferidos..... | 29 |
| 2.7 Divulgação de informações contábeis e tributos sobre o lucro | 31 |
| 3 PROCEDER METODOLÓGICO | 33 |
| 3.1 Classificação da pesquisa | 33 |
| 3.2 População e amostra | 34 |
| 3.3 Período e coleta de dados | 36 |
| 3.4 Métrica para análise do índice de divulgação..... | 36 |
| 4. TRATAMENTO E ANÁLISE DOS DADOS | 38 |
| 4.1 Empresas que apresentaram lucros..... | 38 |
| 4.1.1 Empresas que apresentaram lucro com ajustes no Patrimônio Líquido e DRA..... | 38 |

| | |
|---|-----------|
| 4.1.2 Empresas que apresentaram lucro sem ajustes no Patrimônio Líquido e DRA | 40 |
| 4.2 Empresas que apresentaram prejuízo | 42 |
| 4.2.1 Empresas que apresentaram prejuízo sem expectativa de lucros futuros | 42 |
| 4.2.2 Empresas que apresentaram prejuízo com expectativa de lucros futuros | 42 |
| 4.3 Discussões Gerais dos Resultados | 43 |
| 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS..... | 46 |
| REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS | 47 |
| ANEXOS | 50 |

1 INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização

O processo de convergência das Normas Contábeis Brasileiras com as Normas Internacionais de Contabilidade teve início em 2005, quando o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) criou o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) através da Resolução CFC nº 1.055/2005. O CPC tem como objetivo o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações desta natureza.

Com a publicação das Leis nº 11.638/2007 e da Lei 11.941/2009 o processo de convergência das Normas Contábeis Brasileiras com os padrões das Normas Internacionais de Contabilidade passaram a obter maior ênfase (ALMEIDA; BRAGA, 2008).

De acordo com Almeida e Braga (2008) foram muitas as mudanças introduzidas por essas leis, entre algumas cabe comentar sobre a elaboração de novas Demonstrações Contábeis (Demonstração de Fluxos de Caixa e Demonstração do Valor Adicionado), alteração da nomenclatura de alguns grupos patrimoniais, não influencia a legislação tributária na escrituração mercantil, inclusão no conceito de ativo imobilizado, dos bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens. O processo de emissão e aprovação dos Pronunciamentos Técnicos somente foi finalizado em 2010, quando as normas já se encontravam uniformes.

Para tratar das diferenças entre o lucro contábil e o lucro fiscal no Brasil anteriormente ao CPC já existia algumas normativas das quais apenas foram editadas quando criou-se o CPC 32. O Pronunciamento Técnico CPC 32 traz orientações sobre a mensuração, reconhecimento e evidenciação dos Tributos sobre o lucro, e tem como objetivo estabelecer o tratamento contábil para os tributos sobre o lucro cuidando principalmente na

forma de como será contabilizado o imposto diferido.

Neste sentido, se alguma empresa se deparar com a situação de diferença entre o resultado tributário e o resultado contábil ela terá que contabilizar essa diferença como diferido, seguindo as instruções estabelecidas no CPC 32.

Essa informação é relevante ao usuário externo, pois a adequada evidenciação da reconciliação entre o lucro tributável e o lucro contábil pode revelar ao usuário externo quais os principais instrumentos de planejamento tributário empregados pela Administração da empresa relativamente aos tributos sobre o lucro, principalmente aqueles instrumentos que promovem a diminuição na alíquota efetiva dos tributos sobre o lucro da entidade (HENDRISKSEN; VAN BREDA, 1999).

1.2 Problema de pesquisa

Rudio (1986) explica que o problema consiste em dizer, de maneira explícita, clara, compreensível e operacional, a dificuldade com a qual se defronta e que se pretende resolver, limitando o seu campo e apresentando suas características. Desta forma, o objetivo da formulação do problema da pesquisa é torná-lo individualizado, específico, inconfundível.

Diante do exposto, propõe-se o seguinte problema de pesquisa: **Qual é o índice de divulgação das empresas listadas na BM&FBOVESPA de acordo com o CPC 32 – Tributos sobre o Lucro?**

1.3 Objetivos

Nesta seção serão abordados os objetivos geral e específicos.

1.3.1 Objetivo geral

O objetivo geral da pesquisa está relacionado com uma visão abrangente do tema, ao qual está vinculado diretamente com a proposta do mesmo (LAKATOS; MARCONI, 2001).

Portanto o objetivo geral desta pesquisa é analisar o índice de divulgação das empresas listadas na BM&FBOVESPA de acordo com o CPC 32 – Tributos sobre o Lucro.

1.3.2 Objetivos específicos

Silva (2010) esclarece que os objetivos específicos são um desdobramento do objetivo geral em questões mais específicas. Salienta Silva (2010) que nesta fase a amplitude da proposta de trabalho tem sua delimitação, permitindo o avanço da pesquisa em sua devida profundidade, pois as generalizações são fatores que acabam impedindo a execução de trabalhos produtivos.

Para esta pesquisa foram estabelecidos como objetivos específicos os seguintes pontos:

- Diferenciar lucro tributável e lucro contábil;
- Relatar sobre a normatização brasileira acerca dos tributos sobre o lucro;
- Identificar uma métrica para analisar o índice de divulgação de acordo com o CPC 32.

1.4 Justificativa

Devido as diferenças existentes entre o lucro contábil e o lucro fiscal e a complexidade de estabelecer tratamento contábil para os tributos sobre o lucro aprovou-se em 2009 pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis o CPC 32 – Tributos sobre o Lucro, o CFC emitiu a Resolução CFC nº 1.189/09 aprovando a NBC TG 32 e também no mesmo ano a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) emitiu a Deliberação nº 599 que tornou a aplicação obrigatória para todas as companhias abertas.

O CPC 32 exige que a entidade contabilize e divulgue os efeitos fiscais das transações e de outros eventos da mesma maneira que ela contabiliza as próprias transações e os outros eventos.

Diante da complexidade da tributação sobre o lucro no Brasil, e após emissão do

CPC 32 Tributos sobre o Lucro é importante verificar se as empresas brasileiras estão realizando suas divulgações em demonstrações contábeis e notas explicativas conforme as exigências do CPC e caso as mesmas não estejam cumprindo com as orientações previstas no mesmo, este tem o propósito de demonstrar quais são os itens que estão deixando de ser cumpridos, já que tais informações contábeis são de caráter obrigatório e a prestação de conta aos diversos usuários é periódica, devendo as empresas então divulgar algo que seja útil e também confiável conforme preceitua o CPC 00 Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação do Relatório Contábil-Financeiro.

Na concepção de Lopes (2008) todos os itens de divulgação requeridos pelas normas contábeis que versam acerca dos tributos sobre lucros, à explicação do relacionamento entre a despesa e/ou receita tributária e o lucro contábil é a principal evidência exigida, pois essa reconciliação permite aos usuários compreender quando a relação entre as despesas tributárias e o lucro não é usual, bem como quais fatores afetaram essa relação que podem ser desde isenções e incentivos tributários, despesas permanentemente indedutíveis, compensação de prejuízos fiscais cujo ativo fiscal diferido não fora reconhecido, ou ainda, o efeito das alíquotas estrangeiras, dentre outros. Lopes ainda destaca que um aspecto interessante é que a reconciliação deve contemplar tanto os tributos correntes como os diferidos.

A divulgação dos tributos sobre o lucro conforme o CPC 32, é importante para que haja clareza nas informações das demonstrações contábeis, pois através de uma divulgação adequada é possível tomar melhores decisões. A correta divulgação conforme o CPC 32, traz uma visão aos investidores do que a entidade possui de tributos a recuperar (Ativos diferidos), e os tributos que as empresas devem recolher futuramente (Passivos diferidos).

Espera-se contribuir com esta pesquisa de forma a demonstrar a importância de uma divulgação de acordo com o CPC 32, para que as entidades possam também saber dessa importância e passarem a divulgar as informações requeridas no CPC 32 – Tributos sobre o lucro.

1.5 Delimitação

Em estudos, Silva (2010) diz que escolher um tema implica a sua delimitação. Delimitar significa pôr limites, isto é, determinar a profundidade, abrangência e extensão do assunto. Devem-se escolher temas menos abrangentes e que possam ser esgotados através da

pesquisa (SILVA, 2010).

Esta pesquisa delimita-se ao estudo da divulgação dos tributos sobre o lucro de empresas de capital aberto listadas na BM&FBOVESPA.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

O referencial teórico apresentará a história dos tributos, tratando de como surgiu os tributos e qual era sua finalidade. Também é conceituado o que é tributo e quais são os tipos que existem no Brasil.

É tratado sobre os tributos sobre o lucro, quanto aos aspectos fiscais e societários, as diferenças temporárias tributáveis e dedutíveis. O referencial traz alguns conceitos necessário para alicerçar o entendimento do CPC 32, e também discorre sobre a divulgação exigida pelo CPC 32.

2.1 História dos tributos

Para contar a história dos tributos, faz-se necessário recorrer à Receita Federal do Brasil, que traz referências desde o período em que se chamou de pré-história quando o homem vivia entre os animais, com isso se tornou necessário que ele utilizasse da sua inteligência, criando maneiras para facilitar sua sobrevivência.

Com o passar do tempo, os homens começaram a viver em grupos, e é a partir daí que começou a valorização das terras, pois se iniciou um processo onde o grupo plantava alimentos, fabricava suas próprias roupas, caçava e construía sua habitação, e foi essa valorização das terras que motivou as primeiras disputas e conflitos entre grupos distintos (RECEITA FEDERAL, 2014).

Na Antiguidade era comum que membros pertencentes à mesma comunidade presentassem seus líderes como forma de agradecimento, seja por proteção ou por algum serviço, essa forma de presentear já se configurou o primeiro pagamento de tributo só que de forma voluntária (RECEITA FEDERAL, 2014). Porém tornou-se obrigatório o pagamento de tributos por parte daqueles derrotados em guerra, os quais eram obrigados a entregar parte ou até tudo de suas propriedades para o grupo vencedor (RECEITA FEDERAL, 2014).

O grande marco histórico que deu origem a Idade Média, foi a queda do império romano, onde ele foi dividido em vários pedaços de terras, dos quais receberam o nome de feudos (RECEITA FEDERAL, 2014). Segundo Huberman (1986), um feudo consistia apenas de uma aldeia e as várias centenas de acres de terra arável que a circundavam, e nas quais o povo da aldeia trabalhava. Na orla da terra arável havia, geralmente, uma extensão de prados, terrenos, bosques e pasto. Nas diversas localidades, os feudos variavam de tamanho, organização e relações entre os que os habitavam, mas suas características principais se assemelhavam de certa forma (HUBERMAN, 1986).

Em cada feudo existia um senhor, sendo este o proprietário da terra, nesta época a maioria das pessoas residia no campo e eram obrigadas a trabalhar na terra dos senhores feudais e ainda a pagar tributos. As terras cultiváveis do feudo eram divididas em duas partes, sendo uma do senhor feudal cultivada apenas para ele e a outra parte a dos camponeses (HUBERMAN, 1986).

Os camponeses viviam de forma miserável, pois tinham que cuidar da plantação do seu senhor e só após o término do trabalho designado, cuidava da parte destinada para sua sobrevivência, colocando sempre a colheita do seu senhor em primeiro lugar. A organização de um feudo resumia-se em deveres e obrigações. O que restava era suficiente apenas para a sobrevivência do camponês e de sua família (RECEITA FEDERAL, 2014).

O servo estava preso à terra do senhor, sua liberdade era muito restrita. Os servos estabeleciam com seus senhores uma relação hereditária de dependência conhecida como vassalagem. Em troca de proteção, ofereciam seu trabalho e pagavam pesados impostos (HUBERMAN, 1986). Nesse período, os senhores de terra possuíam ainda direito de vida e de morte sobre os seus vassalos. Quem não pagasse o tributo devido podia ser preso ou morto. A vida das pessoas estava voltada para atender às vontades e às necessidades dos senhores feudais (HUBERMAN, 1986).

Existiam várias formas de pagamento de tributo nos feudos, nos casos de herança para que fosse feita a transferência da terra arrendada para um herdeiro, esse deveria pagar uma taxa ao seu senhor, no caso de herdeiras mulheres essas deveriam obter o consentimento do seu senhor para se casar e as viúvas caso desejassem um novo casamento deveriam pagar uma multa para receber a licença e para as viúvas que não queria mais se casar também cabia uma multa para permanecerem sozinhas, pois caso contrário o rei podia obrigar a viúva a se casar novamente (HUBERMAN, 1986).

Outro acontecimento com grande destaque na Idade Média quanto ao recolhimento de tributos, foram as cruzadas, na qual o povo foi obrigado a pagar altos tributos à Igreja e aos senhores feudais, na tentativa de reconquistar a Palestina (HUBERMAN, 1986). O fim das cruzadas marcou também o enfraquecimento crescente do poder dos senhores feudais. Exércitos inteiros foram destruídos e muitos dos senhores de terra morreram nas guerras santas. Os camponeses, então, foram libertando-se aos poucos do poder feudal, cansados da vida de exploração e penúria, grande número de camponeses migrou para as cidades (HUBERMAN, 1986).

Na Idade Moderna os feudos foram transformados em reinos, em consequência foram crescendo e se unindo, dando origem aos Estados. Com a criação dos Estados Nacionais, foi possível ao rei cobrar de seus súditos o pagamento de tributos em moedas de ouro e prata e não mais através de mercadorias, isso possibilitou o financiamento de grandes viagens para a exploração de metais preciosos nas Américas (CARRAZZA, 1986). Insatisfeitos com os altos valores cobrados de tributos os comerciantes, camponeses e artesãos revoltaram-se contra o rei, pois somente eles contribuía com pagamento de tributos deixando o rei de cobrar da nobreza e do clero. Neste momento o povo começa a reagir violentamente, marcando o início da Revolução Francesa que teve como objetivo o lema de Liberdade, Igualdade e Fraternidade (RECEITA FEDERAL, 2014).

Para Carrazza (1986), no Brasil, esses movimentos de Libertação inspiraram várias revoltas importantes, como a Inconfidência Mineira que foi a cobrança da quinta parte do ouro extraída, que deveria ser paga à Portugal. Na atualidade todos os países considerados democráticos impõem limites ao Estado de tributar; no Brasil o direito do cidadão encontra regulamentado pela Constituição Federal, assegurando que todo e qualquer tributo recolhido deverá voltar à sociedade como forma de benefícios tais como na melhoria da educação, saúde, moradia entre outros.

2.2 Tributo

Jardim (1995) destaca a origem do termo em latim *tributum*, a palavra tributo remete para alguma coisa que é concedida ou rendida por obrigação, hábito ou necessidade. Na antiguidade tributo era o nome utilizado às homenagens que o povo prestava aos deuses ou algum líder (JARDIM, 1995).

Segundo o CTN – Código Tributário Nacional (1996) no seu artigo 3º diz:

“[...] tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

O termo tributo inclui os impostos, taxas, contribuições de melhoria, ou seja, toda a prestação compulsória exigida pelo estado por meio de lei.

Imposto é o tributo que tem como fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte (CTN, 1966). Taxa é o tributo que pode ser cobrado pela União, Estados, Distrito Federal ou Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, que tem como fato gerador o exercício do poder de polícia ou a utilização efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição (CTN, 1966).

Já as contribuições de melhoria são tributos cobrados pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, com o objetivo de fazer face ao custo de obra pública de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado (CTN, 1966).

Os impostos existentes no Brasil podem ser divididos em impostos sobre o Patrimônio, Renda e Consumo, podendo estes serem cobrados pelos entes Federal, Estadual ou Municipal conforme classificados no Quadro 1 (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2002).

| | |
|---------------------|---|
| Tributos Federais | II – Imposto sobre Importação; IE – Imposto sobre Exportação; IOF – Imposto sobre Operações Financeiras; IPI – Imposto sobre Produto Industrializado; IR – Imposto de Renda; ITR – Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural; INSS – Instituto Nacional do Seguro Social; IGF – Imposto sobre Grandes Fortunas; Cide – Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico; Cofins – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social; CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido; PIS/Pasep – Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público; FGTS – Fundo de Garantia do Tempo de Serviço; |
| Tributos Estaduais | ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e telefonia; IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores; ITCMD – Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação. |
| Tributos Municipais | IPTU – Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana; ISS – Imposto Sobre Serviços; ITBI – Imposto sobre Transmissão de Bens Inter Vivos. |

QUADRO 1 - Tributos brasileiros federais, estaduais e municipais

Fonte: Receita Federal, adaptado pela autora (2014).

2.3 Tributos sobre o lucro

O CPC 32 traz a expressão tributo sobre o lucro incluindo todos os impostos e contribuições nacionais e estrangeiros incidentes sobre lucros tributáveis. O termo tributo sobre o lucro também inclui impostos, tais como impostos retidos na fonte, que são devidos por controlada, coligada ou empreendimento sob controle conjunto (*joint venture*) nas distribuições (créditos ou pagamentos) à entidade que apresenta o relatório.

A problemática provocada pela interferência da legislação fiscal, de acordo com Hendriksen e Van Breda (1999), faz com que as diferenças entre esta normativa e os princípios da contabilidade, conduzam a diferenças em termos de resultado fiscal tributável e resultado contábil, gerando assim uma informação contábil contraditória. Esta linha de raciocínio supõe a necessidade de apresentar nas demonstrações contábeis, informação reveladora sobre as diferenças entre resultado contábil e o lucro tributável, e sobre ativos e passivos fiscais diferidos. Neste sentido, o *International Accounting Standards Board* (IASB) estabelece, na IAS nº 12, normas pertinentes ao tratamento contábil do Imposto sobre Lucros.

De acordo com Moreno (1997) existem diferenças que podem ser significativas em algumas empresas, entre o montante dos tributos que devem ser contabilizados como despesa de determinado período contábil e o montante apurado de acordo com a observância da legislação tributária do Imposto de Renda. Essa diferença é consequência do fato de o lucro contábil, na maioria das vezes, divergir do lucro real ou tributável.

Para elucidar a compreensão, segue exemplo da apuração do resultado contábil:

A empresa Nunes S.A encerrou suas demonstrações financeiras em 31-12-X0, tendo apurado um lucro do exercício, antes da provisão para o Imposto de Renda e da Contribuição Social, de R\$ 900,00. Consequentemente, o registro contábil dos tributos seria efetuado pelo montante de R\$ 306,00 ($900,00 \times 34\%$). Isso considerando 25% para o Imposto de Renda e 9% para a Contribuição Social, restando um lucro de R\$ 594,00 após a provisão.

Continuando, apresenta-se um também exemplo da apuração do Resultado Fiscal:

No entanto, o lucro tributável do exercício de X0 foi de R\$ 700,00, após a exclusão de depreciação acelerada permitida pela legislação tributária.

Consequentemente, o montante dos tributos a serem recolhidos, com base nos aspectos fiscais, seria de R\$ 238,00 ($700,00 \times 34\%$). Portanto existe uma diferença de R\$

68,00 no montante dos tributos, ou seja R\$ 306,00 apurado pela escrituração contábil menos R\$ 238,00 apurado com observância aos aspectos tributários. Essa diferença é contabilizada na DRE (Demonstração do Resultado do Exercício) como uma despesa de tributos diferidos e sua contrapartida se dá no Passivo não Circulante na conta de obrigações fiscais diferidos.

Perez Junior e Oliveira (2012), afirmam que de maneira geral as normativas brasileiras como a IAS 12 buscam prescrever o tratamento contábil do Imposto sobre os Lucros, diferenciando entre si somente no conceito do tributo sobre o lucro, que na IAS 12 é denominado “Imposto sobre Lucros” e na normativa brasileira “Tributos sobre o Lucro”, pela existência do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro, atendendo assim a uma particularidade local.

2.3.1 Tributos diferidos

Segundo Jardim (1995), a palavra diferimento vem do verbo diferir, que por sua vez originou-se do latim *differere* ou *differre* que significa adiar, delongar, dilatar, procrastinar, postergar. O diferimento segundo Jardim (1995), constitui uma técnica impositiva de deslocamento da exigência do tributo para momento posterior à ocorrência do originário fato gerador, com a imputação da responsabilidade de seu recolhimento a terceiros. Desta forma, considerando-se o significado da palavra, o diferimento adia, dilata, posterga a obrigação para um momento futuro. O fato jurídico tributário ocorre, porém, os efeitos tributários serão gerados em momento posterior, futuro (JARDIM, 1995).

O principal papel dos impostos diferidos é fazer a ponte entre o resultado contábilístico e o resultado tributário (MORENO, 1997).

2.4 Aspectos societários sobre tributos sobre o lucro

No Brasil, anteriormente à convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade com Normas Internacionais, existiam algumas orientações técnicas acerca dos Tributos sobre o Lucro, visto que essas não se encontram em vigor após a divulgação do CPC 32:

- Norma Brasileira de Contabilidade Técnica nº 19.2 (NBC – T 19.2) emitida pelo

CFC através da Resolução CFC nº 998, de 21 de maio de 2004, que estabelecia o tratamento contábil a ser aplicado pelas entidades na questão dos tributos sobre o lucro.

- Norma de Práticas Contábeis nº 25 (NPC 25) aprovada pelo Instituto Brasileiro dos Contadores – IBRACON em maio de 1998, onde estabelecia a forma de contabilização do Imposto de Renda e Contribuição Social diferida.
- Deliberação da CVM – Comissão de Valores Mobiliários nº 273/1998, onde aprovou a NPC 25 do Ibracon sobre a contabilização dos tributos diferidos; e
- Instrução da CVM – Comissão de Valores Mobiliários nº 371/2002, dispõe sobre o registro contábil do ativo fiscal diferido decorrente de diferenças temporárias e de prejuízos fiscais e base negativa de contribuição social.

Oliveira (2007) ressalta que tanto as normas emitidas pela CVM como aquelas pelo CFC, além de buscar o aprimoramento das práticas contábeis no Brasil, trazem consigo a preocupação da convergência com as Normas Internacionais de Contabilidade.

Perez Junior e Oliveira (2012) ponderam que a norma Internacional que trata dos Tributos sobre o Lucro é a IAS 12 que tem como finalidade prescrever o tratamento contábil a ser dado ao imposto sobre lucros, visto que o principal problema que se apresenta ao contabilizar o mesmo é como tratar as consequências atuais e futuras, tais como:

- ❖ da recuperação (liquidação) no futuro do valor contábil dos ativos (passivos) que se foi reconhecido no balanço da empresa; e
- ❖ das transações e outros eventos do exercício corrente que tenham sido objeto de reconhecimento nas demonstrações contábeis.

Também aprovaram o CPC 32:

- ANEEL – Agência Nacional de Energia Elétrica (Despacho 4.722/09);
- ANS – Agência Nacional de Saúde Suplementar (IN 37/09); e
- SUSEP – Superintendência de Seguros Privados (Circular 424/11).

As normas internacionais que tratam sobre os tributos sobre o lucro estão dispostas na IAS 12 e na SFAS 109 e 127. A norma brasileira sobre os tributos sobre o lucro é o CPC 32.

Nas seções seguintes será abordado o tratamento contábil dos tributos sobre o lucro

no Brasil, visto que a pesquisa é realizada no ambiente brasileiro.

2.5 CPC 32 – Tributos sobre o lucro

O principal objetivo dos procedimentos exigidos pelo pronunciamento CPC 32 é adequar o registro contábil dos tributos incidentes sobre lucros de acordo com as regras tributárias aos procedimentos contábeis de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

É importante definir alguns conceitos que fazem a diferença na compreensão de Tributos sobre o Lucro. O CPC 32 traz algumas definições importantes, como resultado contábil, lucro tributável, despesa tributária, dentre outros.

O CPC 32 (2009) define como resultado contábil o lucro ou prejuízo para um período antes da dedução dos tributos sobre o lucro, ou seja, representa a diferença entre todas as receitas de despesa reconhecidas no período, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil, independentemente de serem tributáveis ou dedutíveis de acordo com o Regulamento do Imposto de Renda (RIR, 99).

Já o lucro tributável (prejuízo fiscal) segundo o CPC 32 (2009), é o lucro (prejuízo) para um período, determinado de acordo com as regras estabelecidas pelas autoridades tributárias, sobre o qual os tributos a respeito do lucro são devidos (recuperáveis). Assim representa a diferença entre todas as receitas de despesas reconhecidas no período, de acordo com RIR.

Para o CPC 32 (2009), despesa tributária (receita tributária) é o valor total incluído na determinação do lucro ou prejuízo para o período relacionado com o tributo sobre o lucro corrente ou diferido. Neste caso será obtida pela somatória ou diferença dos tributos correntes e diferidos e apresentada pela Demonstração do Resultado do Exercício (DRE).

O tributo corrente de acordo com o CPC 32 (2009) é o valor do tributo devido (recuperável) sobre o lucro tributável (prejuízo fiscal) do período. Este incide sobre o resultado fiscal e que será apresentado no Balanço Patrimonial como tributos a pagar.

Passivo fiscal diferido é o valor do tributo sobre o lucro devido em período futuro relacionado às diferenças temporárias tributáveis (CPC 32, 2009). É o tributo que a empresa deixa de pagar neste período, mas que deverá pagar em períodos futuros, conforme descreve o

CPC 32 (2009).

Já o ativo fiscal diferido é o valor do tributo sobre o lucro recuperável em período futuro relacionado a:

- (a) diferenças temporárias dedutíveis, a exemplo de perdas estimadas sobre devedores duvidosos;
- (b) compensação futura de prejuízos fiscais não utilizados, que é o valor dos tributos incidentes sobre o prejuízo fiscal; e
- (c) compensação futura de créditos fiscais não utilizados, onde representa os valores dos tributos incidentes sobre as diferenças temporárias dedutíveis de períodos anteriores.

Diferença temporária, segundo o CPC 32 (2009) é a diferença entre o valor contábil de ativo ou passivo no balanço e sua base fiscal. As diferenças temporárias podem ser tanto:

- (a) diferença temporária tributável, a qual é a diferença temporária que resulta em valores tributáveis para determinar o lucro tributável (prejuízo fiscal) de períodos futuros quando o valor contábil de ativo ou passivo é recuperado ou liquidado, a exemplo de lucros na venda de imóveis para recebimento a longo prazo; ou
- (b) diferença temporária dedutível, a qual é a diferença temporária que resulta em valores que são dedutíveis para determinar o lucro tributável (prejuízo fiscal) de futuros períodos quando o valor contábil do ativo ou passivo é recuperado ou liquidado, que pode ser citado como exemplo de redução ao valor recuperável de imobilizado.

E por fim, a base fiscal de ativo ou passivo é o valor atribuído àquele ativo ou passivo para fins fiscais como exemplo no caso de estoques, a regra é utilizar o custo de aquisição ou produção (CPC 32, 2009).

Nas seções seguintes será abordado o tratamento dos tributos sobre o Lucro de acordo com o CPC 32, que engloba a mensuração, reconhecimento, apresentação e divulgação.

2.6 Tratamento dos tributos sobre o lucro de acordo com o CPC 32

Conforme citado na seção 2.3 – Tributos sobre o lucro existe diferenças entre as normas contábeis e as normas fiscais no momento em que se apura o resultado contábil e a base de cálculo dos Tributos sobre o Lucro. Para Moreno, (1997) caso estas diferenças fossem apenas de natureza permanente, não haveria problema de alocação de tributos, pois isto afetaria somente o exercício em que se produzem as diferenças, sem efeito futuro.

Para o CPC 32 (2009), a contabilização de um ativo ou passivo enseja que a recuperação ou liquidação de seus valores possa produzir alterações nas futuras apurações do Imposto de Renda e da Contribuição Social. Assim sendo, o CPC 32 (2009), determina que seja reconhecido esse impacto fiscal através da contabilização de um passivo ou ativo fiscal diferido.

2.6.1 Diferenças temporárias e permanentes

Perez Junior e Oliveira (2012) mencionam que as diferenças permanentes são aquelas que não impactam futuramente na apuração do Imposto de Renda e da Contribuição Social, a exemplo de uma despesa efetuada no exercício sem o devido documento fiscal, ou seja, essa despesa mesmo que tenha a finalidade para a atividade empresarial, não será aceita pelo fisco.

Hendriksen e Van Breda (1999) expõem que ao contrário das diferenças permanentes, são as diferenças temporárias as principais causadoras da defasagem entre lucro tributável e o lucro contábil divulgado. São justamente as diferenças temporárias que constituem o núcleo da teoria contábil a respeito da contabilização dos tributos sobre lucros, pois os contadores exercem certo controle sobre o tratamento das mesmas (HENDRISKSEN; VAN BREDA, 1999).

As diferenças temporárias são aquelas decorrentes da diferença entre a base fiscal de um ativo ou passivo e seu valor contábil no balanço patrimonial. Essas diferenças podem ser tributáveis ou dedutíveis.

As diferenças temporárias tributáveis, Iudícibus *et. al.* (2010) apontam que dão origem às obrigações fiscais diferidas, pois, de fato, segundo o regime de competência, o

passivo (obrigação fiscal) já existe, sendo apenas postergado seu pagamento para período(s) posterior(es).

Para facilitar o entendimento sobre as diferenças temporárias temos o exemplo abaixo disposto na Tabela 1, onde foram efetuadas as devidas inclusões e exclusões ao lucro contábil, para se obter o lucro tributável, do qual foi calculado IR e CSLL utilizando uma alíquota de 34%.

TABELA 1 - Exemplo de apuração de tributos sobre o lucro

| LALUR – LIVRO DE APURAÇÃO DO LUCRO REAL | |
|---|---------|
| | R\$ |
| Resultado contábil antes dos tributos | 15.000 |
| Inclusões | |
| Despesas sem comprovantes | 1.500 |
| Ajustes para créditos de cobrança duvidosa | 400 |
| Provisão para despesas com garantia | 1.600 |
| Exclusões | |
| Resultado de equivalência patrimonial | (4.000) |
| Receita de vendas para o governo não recebidas | (500) |
| Depreciação acelerada – incentivada | (1.300) |
| Resultado tributável – Lucro real – Fiscal | 12.700 |
| Cálculo dos tributos correntes e diferidos | |
| Resultado contábil | 15.000 |
| Inclusões permanente | |
| Despesa sem comprovantes | 1.500 |
| Exclusão permanente | |
| Equivalência patrimonial⁷ | (4.000) |
| | 12.500 |
| IR e CSLL⁷ | 4.250 |
| Inclusões temporárias | |
| Devedores duvidosos | 400 |
| Provisão para garantias | 1.600 |
| | 2.000 |
| IR e CSLL | 680 |
| Exclusões temporárias | |
| Vendas para o governo | (500) |
| Depreciação incentivada | (1.300) |
| | 1.800 |
| IR e CSLL | (612) |
| Lucro Real | 12.700 |
| IR e CSLL | 4.318 |

Fonte: Perez Junior, Oliveira (2012), adaptado pela autora (2014).

2.6.2 Reconhecimento de ativos e passivos fiscais diferidos

Deve-se reconhecer o ativo fiscal diferido com relação ao prejuízo fiscal à medida que seja provável que no futuro haverá lucro tributável suficiente para compensar esses prejuízos. A avaliação desta situação é de responsabilidade da administração da entidade e

requer julgamento das evidências existentes (KRONBAUER; SOUZA; ALVES; MORENO, 2010).

A ocorrência de prejuízos recorrentes constitui uma dúvida sobre a recuperabilidade do ativo diferido. Precisa ser claramente entendida a vinculação entre o reconhecimento de ativo fiscal diferido e a avaliação da continuidade operacional da entidade efetuada para a aplicação de princípios contábeis aplicáveis em entidade em liquidação (CPC 32, 2009).

Perez Junior e Oliveira (2012) ao se avaliarem a probabilidade de lucro tributável futuro contra o qual possa utilizar os prejuízos fiscais, a entidade deve considerar:

- ✓ Se existem diferenças temporárias tributáveis suficientes, relativas à mesma autoridade fiscal, que resultem em valores tributáveis contra os quais esses prejuízos fiscais possam ser utilizados antes que prescrevam (PEREZ JUNIOR; OLIVEIRA, 2012);
- ✓ Se for provável que haverá bases tributáveis antes de prescrever o direito à compensação dos prejuízos fiscais (PEREZ JUNIOR; OLIVEIRA, 2012);
- ✓ Se os prejuízos fiscais resultam de causa que provavelmente não ocorrerá novamente (PEREZ JUNIOR; OLIVEIRA, 2012);

Se há oportunidade identificada de planejamento tributário, respeitados os princípios contábeis, que possa gerar lucro tributável no período em que os prejuízos possam ser compensados (PEREZ JUNIOR; OLIVEIRA, 2012).

No Brasil temos o RIR (Regulamento do Imposto de Renda) que traz orientações sobre as compensações de prejuízo que para fins de determinação do lucro real, o lucro líquido, depois de ajustado pelas adições e exclusões, poderá ser reduzido pela compensação de prejuízos fiscais, observando o limite de 30% e ainda segundo o RIR (Regulamento de Imposto de Renda) não há prazo para prescrição do direito à compensação dos prejuízos fiscais com os lucros futuros apenas se deve respeitar o limite dos 30% do lucro tributável (RIR, 99).

2.6.2.1 Tributos correntes e tributos diferidos

Os tributos correntes são os valores dos tributos devidos sobre o lucro tributável do

período e os tributos diferidos, são os que são postergados e se referem ao lucro tributável (prejuízo fiscal) para períodos de declaração futuros, em decorrência de transações ou eventos passados. (CPC 32, 2009).

Os tributos referentes aos períodos correntes e anteriores, devem ser reconhecidos como obrigação, à medida que são devidos. Se o montante já pago, referente aos períodos correntes e anteriores exceder o montante considerado devido ao excedente, caso seja recuperável, deverá ser reconhecido como ativo (KRONBAUER; SOUZA; ALVES; MORENO, 2010).

Perez Junior e Oliveira (2012) afirma que a obrigação fiscal diferida deve ser reconhecida com relação a todas diferenças temporárias tributáveis, exceto se decorrente da compra de ativo não dedutível.

De acordo com Deliberação CVM nº 599/09 e a NBC TG 32 do CFC, os efeitos fiscais correntes e diferidos de uma transação ou evento devem ser contabilizados de maneira adequada, acompanhar a contabilização da própria transação ou evento, sendo classificados corretamente dentro dos grupos específicos das demonstrações contábeis, como segue:

- Demonstração do Resultado do Exercício (DRE); e
- Lançamentos diretos no Patrimônio Líquido.

Na DRE, o montante dos impostos correntes e diferidos deve ser reconhecido integralmente como despesa ou receita (PEREZ JUNIOR; OLIVEIRA, 2012).

Os tributos sobre o lucro corrente e diferido devem ser registrados diretamente no patrimônio líquido, quando se relacionarem com itens também registrados neste, no mesmo período ou em período diferente. Têm-se como exemplos os ajustes de exercícios anteriores ou mesmo uma mudança no valor contábil dos instrumentos financeiros disponíveis para a venda (CPC 32, 2009).

No exemplo apresentado no tópico 2.6.1 foi realizado o cálculo dos tributos sobre o lucro e sua contabilização ficou da seguinte forma:

| | |
|-----------------------------------|----------|
| D – Despesa tributária | 4.250 |
| D – Ativo Diferido | 680 |
| C – Passivo Diferido | (612,00) |
| C – Tributos Correntes a recolher | 4.318 |

Foi reconhecido o valor da despesa tributária, do ativo diferido, do passivo diferido e o total dos tributos correntes a recolher no período.

2.7 Divulgação de informações contábeis e tributos sobre o lucro

Com o grande crescimento e desenvolvimento das empresas, fez-se necessário o surgimento de legislações para regulamentar as mesmas, tanto para o adequado registro das operações, ou para elaboração de demonstrações contábeis.

Aborda Iudícibus *et al.* (2010) que um fator importante a ser observado é em relação à divulgação das informações contábeis, visto que é grande o número de interessados nas informações, em virtude disso o contador deve sempre estar bem informado sobre as leis, instruções normativas e outras vigentes.

No Brasil, o processo de divulgação das informações contábeis ainda é muito precário, isso decorre do fato de que grande parte das empresas ainda não estão obrigadas por lei a realizar a publicação de suas Demonstrações Contábeis e na maioria das vezes as que já são obrigadas até publicam as informações, mas de forma que não atendem nem o mínimo exigido pela legislação (IUDÍCIBUS *et al.* 2010). No entanto, cabe aos órgãos responsáveis pela instituição de leis, uma fiscalização intensa e rigorosa nas empresas, aplicando penalidades a todas aquelas que estão deixando de cumprir com suas obrigações (IUDÍCIBUS *et al.* 2010)

No balanço patrimonial o ativo e o passivo fiscais devem ser apresentados separadamente de outros ativos e passivos, assim como o ativo e o passivo fiscais diferidos devem distinguir-se dos correntes (KRONBAUER; SOUZA; ALVES; MORENO, 2010). O passivo fiscal corrente deve ser classificado no passivo circulante. O ativo ou passivo fiscal diferido deve ser classificado destacadamente no realizável ou exigível a longo prazo e transferido para o circulante no momento apropriado, mas sempre evidenciando tratar-se de item fiscal diferido (KRONBAUER; SOUZA; ALVES; MORENO, 2010).

Quanto à divulgação nas demonstrações contábeis e/ou as notas explicativas o CPC 32 dispõe que devem conter, quando relevantes, informações evidenciando:

- Montante dos tributos corrente e diferido registrados no resultado, patrimônio líquido, ativo e passivo;

- Natureza, fundamento e expectativa de prazo para realização de cada ativo e obrigação fiscal diferida;
- Efeitos no ativo, passivo, resultado e patrimônio líquido, em decorrência de ajustes por alteração de alíquotas ou por mudança na expectativa de realização ou liquidação dos ativos ou passivos fiscais diferidos;
- Montante das diferenças temporárias e dos prejuízos fiscais não utilizados para os quais não se reconheceu contabilmente um ativo fiscal diferido, com a indicação do valor dos tributos que não se qualificaram para esse reconhecimento;
- Conciliação entre o valor debitado ou creditado ao resultado de imposto de renda e contribuição social e o produto do resultado contábil antes do imposto de renda multiplicado pelas alíquotas aplicáveis, divulgando-se também tais alíquotas e suas bases de cálculo;
- Natureza e montante de ativos cuja base fiscal seja inferior a seu valor contábil.

3 PROCEDER METODOLÓGICO

Gil (2002) conceitua pesquisa como um procedimento racional e sistemático que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos.

A pesquisa é requerida quando não se dispõe de informação suficiente para responder ao problema, ou então quando a informação disponível se encontra em tal estado de desordem que não possa ser adequadamente relacionada ao problema (GIL, 2002).

A pesquisa é desenvolvida mediante o concurso dos conhecimentos disponíveis e a utilização cuidadosa de métodos e técnicas de investigação científica. Na realidade, a pesquisa desenvolve-se ao longo de um processo que envolve inúmeras fases, desde a adequada formulação do problema até à satisfatória apresentação dos resultados (GIL, 2002).

3.1 Classificação da pesquisa

O presente trabalho utilizou-se do método de abordagem dedutivo, visto que os dados são coletados, buscando-se a interpretação e compreensão destes (SILVA, 2010). Quanto a abordagem do problema de pesquisa, foi utilizado o método quantitativo e qualitativo, pois foi analisado os índices de divulgação das empresas quanto as exigências do CPC 32.

A coleta de dados foi de forma indireta, pois baseou-se nas demonstrações contábeis das empresas. Já os procedimentos utilizados, foram os da pesquisa bibliográfica utilizando-se de pesquisas no *site* da empresa BM&FBOVESPA acerca das empresas brasileiras de capital aberto, e quantificando e qualificando os resultados em Quadros e Tabelas.

3.2 População e amostra

Gil (2002) define que população e amostra envolvem informações acerca do universo a ser estudado, da extensão da amostra e da maneira como será selecionada.

Lakatos e Marconi (2001) dizem que o universo ou população é o conjunto de seres animados ou inanimados que apresentam pelo menos uma característica em comum. A amostragem só ocorre quando a pesquisa não é censitária, isto é, não abrange a totalidade dos componentes do universo, surgindo a necessidade de investigar apenas uma parte dessa população.

Quanto a população, a mesma é composta por 523 (quinhentos e vinte e três) empresas, dados coletados em 27/04/2014 e na amostra serão analisadas as demonstrações financeiras de 10% (dez por cento) das empresas listadas na BM&FBOVESPA, correspondendo em um total de 53 empresas.

Para a composição da amostra foi utilizado o critério de sorteio, que procedeu colocando todos os nomes das empresas listadas em uma caixa e retirou-se 10% (53 nomes) da população um a um.

O percentual da amostra é justificado por se tratar de uma amostragem intencional não probabilística que segundo Silva (2010) é aquela que escolhe cuidadosamente os casos a serem incluídos na amostra, e produz amostras satisfatórias em relação a suas necessidades.

Para uma análise de dados uniforme, foram adotados critérios de exclusão. Foram excluídas da amostra as empresas que não apresentaram as demonstrações financeiras durante os quatro anos analisados e as que não se encontram mais listadas na BM&FBOVESPA.

Sendo assim foram excluídas 9 (nove) empresas conforme segue.

- Empresas que não apresentaram suas demonstrações durante os quatro anos analisados: Ambev S.A, Biosev S.A, HopiHari S.A, MGI – Minas Gerais Participações S.A, Termelétrica Pernambuco S.A, Vigor Alimentos S.A.

A decisão de excluir as empresas que não possuem demonstrações em todos anos analisados se deu para que haja uma análise mais uniforme das demonstrações contábeis.

- Empresas que não se encontram mais listadas na BM&FBOVESPA: Docas Investimentos S.A, Pró Metalúrgica S.A, Uni Cidade SP Trust de Recebíveis S.A.

As empresas que não se encontram mais listadas na BM&FBOVESPA, foram excluídas pois o objetivo do trabalho é analisar o índice de divulgação das empresas listadas na BM&FBOVESPA, não se faz necessário analisar pois estas não se encontram mais com ações na Bolsa de Valores.

Com isso, amostra foi reduzida para 44 empresas, conforme Quadro 2.

| Ordem | Empresas |
|--------------|--|
| 1 | Aetatis Securitizadora S.A. |
| 2 | Alef S.A. |
| 3 | All Ore Mineração S.A. |
| 4 | Alpargatas S.A. |
| 5 | Andrade Gutierrez Participacoes S.A. |
| 6 | Arezzo Indústria E Comércio S.A. |
| 7 | Bco Amazonia S.A. |
| 8 | Bco Brasil S.A. |
| 9 | Belapart S.A. |
| 10 | Braskem S.A. |
| 11 | Brazilian Finance E Real Estate S.A. |
| 12 | Brpr 56 Securitizadora Cred Imob S.A. |
| 13 | Btg Pactual Securitizadora S.A. |
| 14 | Ccx Carvão Da Colômbia S.A. |
| 15 | Cia Seguros Alianca Da Bahia |
| 16 | Cielo S.A. |
| 17 | Conc Rod Osorio-Porto Alegre S.A-Concepa |
| 18 | Correa Ribeiro S.A. Comercio E Industria |
| 19 | Cremer S.A. |
| 20 | Dtcom - Direct To Company S.A. |
| 21 | Elektro - Eletricidade E Servicos S.A. |
| 22 | Empresa Nac Com Redito Part S.A.Encorpar |
| 23 | Eneva S.A |
| 24 | Eternit S.A. |
| 25 | Fleury S.A. |
| 26 | Fras-Le S.A. |
| 27 | Guararapes Confeccoes S.A. |
| 28 | Hercules S.A. Fabrica De Talheres |
| 29 | Hypermarcas S.A. |
| 30 | Investco S.A. |
| 31 | Invitel Legacy S.A. |
| 32 | Jbs S.A. |
| 33 | Jereissati Telecom S.A. |
| 34 | Localiza Rent A Car S.A. |
| 35 | Marcopolo S.A. |
| 36 | Marisa Lojas S.A. |
| 37 | Porto Seguro S.A. |
| 38 | Randon S.A. Implementos E Participacoes |
| 39 | Sudeste S.A. |
| 40 | Tekno S.A. - Industria E Comercio |
| 41 | Tim Participacoes S.A. |
| 42 | Vale S.A. |
| 43 | Weg S.A. |
| 44 | Wlm - Industria E Comercio S.A. |

QUADRO 2 - Empresas componentes da amostra

Fonte: BM&FBOVESPA, adaptado pela autora (2014).

3.3 Período e coleta de dados

A coleta de dados foi realizada com base nas demonstrações financeiras disponibilizadas no sitio da BM&FBOVESPA, nos anos de 2010, 2011, 2012 e 2013.

3.4 Métrica para análise do índice de divulgação

Primeiramente foi realizada a separação das empresas que apresentaram lucro das com prejuízo no decorrer dos períodos a serem analisados.

Após a separação das mesmas, para as empresas que apresentaram lucro foi analisado se a empresa que apresentou lucro possui ajustes reconhecidos diretamente no Patrimônio Líquido e/ ou na Demonstração do Resultado Abrangente. As entidades que realizaram os ajustes, foram analisados todos os quesitos demonstrados no Quadro 3.

As entidades que apresentaram lucro, mas não divulgaram nenhum ajuste no Patrimônio Líquido e/ ou na Demonstração do Resultado Abrangente, foi analisado os itens 1 ao 5 e também o item 9 do Quadro 3.

| Ordem | Descrição do Item |
|-------|--|
| 1 | Divulga a despesa (receita) tributária corrente? |
| 2 | Divulga quaisquer ajustes reconhecidos no período para o tributo corrente de períodos anteriores? |
| 3 | Divulga o valor das despesas (receita) com tributo diferido relacionado com a origem e a reversão de diferenças temporárias? |
| 4 | Divulga explicação do relacionamento entre a despesa (receita) tributária e o lucro contábil? |
| 5 | Divulga o valor dos ativos e passivos fiscais diferidos reconhecidos no Balanço Patrimonial para cada período apresentado? |
| 6 | Divulga os tributos diferidos e correntes somados relacionadas com os itens que são debitados ou creditados diretamente no patrimônio líquido? |
| 7 | Divulga o valor da receita ou despesa fiscal diferida reconhecida no resultado, se esta não é evidente a partir das alterações nos valores reconhecidos no balanço? |
| 8 | Divulga o valor dos tributos sobre o lucro relacionado a cada componente de outros resultados abrangentes? |
| 9 | Divulga a conciliação numérica entre despesa (receita) tributária e o produto do lucro contábil multiplicado pelas alíquotas aplicáveis de tributos, evidenciando também as bases sobre as quais as alíquotas aplicáveis de tributos estão sendo computadas? |

QUADRO 3 - Itens a serem avaliados conforme CPC 32

Fonte: Elaborado pela autora (2014).

Para as empresas que apresentaram prejuízo, primeiramente foi feita uma pergunta, passando a responder as demais somente se a primeira for respondida positivamente. A primeira pergunta consiste em analisar se: *A empresa espera reverter esse prejuízo no futuro?*

O embasamento para verificar se a empresa espera obter lucros no futuro é decorrente do item 35 do CPC 32 – Tributos sobre o lucro, onde um dos critérios para reconhecimento do ativo fiscal diferido é a expectativa de resultados positivos futuros.

Caso a resposta da primeira pergunta seja negativa, esta será quantificada em resultado parcial, se for positiva, será analisado três quesitos no qual será atribuída nota 0 para quem não divulgou os quesitos e nota 1 para quem realizou a divulgação, conforme o Quadro 4.

| Ordem | Quesitos |
|--------------|---|
| 1 | A empresas divulgou ativo diferido? |
| 2 | A empresa divulgou a evidência que comprova seu reconhecimento? |
| 3 | Divulga a despesa (receita) tributária corrente? |

QUADRO 4 - Quesitos para as empresas que divulgaram prejuízos

Fonte: CPC 32, adaptado pela autora (2014).

Os quesitos analisados no Quadro 4, estão embasados no CPC 32 – Tributos sobre o lucro, nos itens 79 a 94.

4. TRATAMENTO E ANÁLISE DOS DADOS

Após a coleta de dados de acordo com a metodologia aplicada em todas as empresas integrantes da amostra, analisou-se as demonstrações financeiras dos anos de 2010 à 2013, e observou-se os resultados no Quadro 5.

| Descrição | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 |
|--|-----------|-----------|-----------|-----------|
| Empresas que apresentaram Lucro com ajustes no PL e/ou DRA | 23 | 21 | 19 | 22 |
| Empresas que apresentaram Lucro sem ajustes no PL e/ou DRA | 11 | 10 | 9 | 11 |
| Empresas que apresentaram Prejuízo sem expectativa de lucro futuro | 7 | 8 | 10 | 8 |
| Empresas que apresentaram Prejuízo com expectativa de lucro futuro | 3 | 5 | 6 | 3 |
| Total | 44 | 44 | 44 | 44 |

QUADRO 5 - Quantidade de empresas que apresentaram lucro ou prejuízo

Fonte: Elaborado pela autora (2014).

Após a realização desta segregação entre empresas que apresentaram lucro ou prejuízo, passou-se a analisar os estratos nas seções 4.1 e 4.2.

4.1 Empresas que apresentaram lucros

Nesta seção serão apresentadas as empresas que apresentaram lucros nos períodos analisados, com ou sem ajustes no Patrimônio Líquido (PL) e/ou Demonstração do Resultado Abrangente (DRA).

4.1.1 Empresas que apresentaram lucro com ajustes no Patrimônio Líquido e DRA

Nesta etapa foram analisados 9 (nove) quesitos conforme o Quadro 3, onde foram analisadas as empresas que divulgam a despesa e/ou receita tributária corrente; Se divulga quaisquer ajustes reconhecidos no período para o tributo corrente de períodos anteriores; divulga o valor das despesas e/ou receita com tributo diferido relacionado com a

origem e a reversão de diferenças temporárias; divulga explicação do relacionamento entre a despesa e/ou receita tributária e o lucro contábil; divulga o valor dos ativos e passivos fiscais diferidos reconhecidos no Balanço Patrimonial para cada período apresentado; divulga os tributos diferidos e correntes somados relacionadas com os itens que são debitados ou creditados diretamente no patrimônio líquido; divulga o valor da receita ou despesa fiscal diferida reconhecida no resultado, se esta não é evidente a partir das alterações nos valores reconhecidos no balanço; divulga o valor dos tributos sobre o lucro relacionado a cada componente de outros resultados abrangentes; divulga a conciliação numérica entre despesa e/ou receita tributária e o produto do lucro contábil multiplicado pelas alíquotas aplicáveis de tributos, evidenciando também as bases sobre as quais as alíquotas aplicáveis de tributos estão sendo computadas.

A análise se deu através do método binário, aplicando nota 0 (Zero), para as empresas que não divulgaram as informações requeridas e 1 (Um) para as que divulgaram. Para encontrar os percentuais é necessário somar os itens divulgados, após a somatória é dividido pela quantidade total de quesitos, multiplicando esse valor por 100.

O percentual médio, foi encontrado através da somatória dos percentuais encontrados na primeira análise, dividido pelo total de anos analisados, multiplicado por 100.

Foram encontrados os índices de divulgação conforme a Tabela 2.

TABELA 2 - Índice de divulgação das empresas que divulgaram lucro com ajustes no PL e/ou DRA

| 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | Média |
|--------|--------|--------|--------|--------|
| 73,91% | 73,54% | 74,27% | 76,77% | 74,62% |

Fonte: Elaborado pela autora (2014).

A Tabela 2, demonstra que o melhor índice de divulgação aconteceu no ano de 2013, onde também é visível que com o passar dos anos, as empresas estão divulgando mais informações acerca dos tributos sobre o lucro.

Foi analisado o índice de divulgação para cada quesito, desta forma foi possível demonstrar os mais divulgados e os menos divulgados, os resultados estão apresentados na Tabela 3.

Para a análise dos quesitos, foram consideradas as empresas que apresentaram lucros, com ajustes no Patrimônio Líquido e/ou DRA.

A avaliação dos índices de divulgação dos quesitos, se deu através da somatória dos

questos com pontuação 1 de acordo com a metodologia aplicada, dividido pelo total de empresas analisadas multiplicado por 100.

TABELA 3 - Média de divulgação por quesito e período das empresas com ajustes no PL e/ou DRA

| Quesitos | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | Média Total |
|----------|--------|--------|--------|--------|-------------|
| 1 | 100% | 100% | 100% | 100% | 100% |
| 2 | 21,74% | 9,52% | 15,79% | 13,64% | 15,17% |
| 3 | 60,87% | 61,90% | 63,16% | 68,18% | 63,53% |
| 4 | 91,30% | 90,48% | 100% | 95,45% | 94,31% |
| 5 | 100% | 100% | 100% | 100% | 100% |
| 6 | 78,26% | 80,95% | 63,16% | 72,73% | 73,78% |
| 7 | 78,26% | 80,95% | 63,16% | 72,73 | 73,78% |
| 8 | 39,13% | 47,62% | 63,16% | 68,18% | 54,52% |
| 9 | 95,65% | 90,48% | 100% | 100% | 96,53% |

Fonte: Elaborado pela autora (2014).

É possível analisar na Tabela 3, que os quesitos mais divulgados foram o 1 que trata sobre a divulgação da despesa e/ou receita tributária corrente, e o quesito 5, onde é divulgado o valor dos ativos e passivos fiscais diferidos reconhecidos no Balanço Patrimonial. O quesito com menor índice de divulgação foi o quesito número 2, que trata sobre a divulgação de quaisquer ajustes reconhecidos no período para o tributo corrente de períodos anteriores. O baixo índice de divulgação do quesito 2 é justificável pois as entidades só devem fazer esse ajuste de exercícios anteriores quando decorrer que em algum momento suas demonstrações ficaram distorcidas devido algum lançamento contábil ter ficado errado, também poderá ser realizado o ajuste nos casos de mudança de política contábil na empresa.

4.1.2 Empresas que apresentaram lucro sem ajustes no Patrimônio Líquido e DRA

Nesta etapa, foram analisados os quesitos 1 ao 5 e também o quesito 9, conforme o Quadro .

A realização da análise se deu através do método binário, aplicando nota 0 (Zero), para as empresas que não divulgaram os itens e 1 (Um) para as que divulgaram. Para chegar aos percentuais foi necessário somar os itens divulgados, após a somatória foi feita a divisão pela quantidade total de quesitos, multiplicando esse valor por 100.

O percentual médio, foi encontrado através da somatória dos percentuais encontrados na primeira análise, dividido pelo total de anos analisados, multiplicado por 100.

TABELA 4 - Índice de divulgação das empresas com lucro e sem ajustes no PL e/ou DRA

| 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | Média |
|-------------|-------------|-------------|-------------|--------------|
| 59,09% | 56,67% | 63,33% | 65,15% | 61,06% |

Fonte: Elaborado pela autora (2014).

A Tabela 4, demonstra que o índice de divulgação dos quesitos sofreu uma variação no seu percentual, pois em 2010 representava 59,09%, em 2011 houve diminuição da divulgação de informações, em 2012 houve um aumento no índice de divulgação e em 2013 foi o ano em que o percentual teve maior aumento.

Para verificar o índice de divulgação por quesito das empresas que apresentaram lucro, mas sem ajustes no Balanço Patrimonial e/ ou na Demonstração do Resultado Abrangente foi realizada a somatória dos quesitos com pontuação 1, e de acordo com a metodologia aplicada, dividiu se pelo total de empresas analisadas, multiplicando por 100.

TABELA 5 - Média de divulgação por quesito e período empresas sem ajustes no PL e/ou DRA

| Quesitos | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | Média Total |
|-----------------|-------------|-------------|-------------|-------------|--------------------|
| 1 | 72,73% | 80% | 80% | 81,82% | 78,64% |
| 2 | 0,00% | 0,00% | 0,00% | 0,00% | 0,00% |
| 3 | 45,45% | 20% | 40% | 54,55% | 40% |
| 4 | 81,82% | 80% | 80% | 90,91% | 83,18% |
| 5 | 72,73% | 80% | 90% | 81,82% | 81,14% |
| 9 | 81,82% | 80% | 90% | 81,82% | 83,41% |

Fonte: Elaborado pela autora (2014).

A Tabela 5, apresenta o índice de divulgação dos quesitos analisados para as empresas que apresentaram lucro sem ajustes no Patrimônio Líquido e/ou DRA.

O quesito com maior índice de divulgação é o 9 com 83,41%, que trata sobre a divulgação da conciliação numérica entre despesa e/ou receita tributária e o produto do lucro contábil multiplicado pelas alíquotas aplicáveis de tributos, evidenciando também as bases sobre as quais as alíquotas aplicáveis de tributos estão sendo computadas. O de menor índice é o quesito 2, que trata da divulgação de ajustes reconhecidos no período para o tributo corrente de períodos anteriores, que somente poderá ser realizado para correção de erros ou quando a empresa muda a política contábil.

4.2 Empresas que apresentaram prejuízo

Nesta seção será apresentada as empresas que não apresentaram lucro nos anos analisados. As empresas, foram segregadas entre as que apresentaram prejuízos sem expectativas de lucros futuros e as que possuem expectativa de lucros futuramente. As empresas que possuem previsão de reverter o prejuízo ocorrido, foram submetidas a análise de 3 quesitos conforme o Quadro 4.

A análise de tais empresas foi apresentada nas seções 4.2.1 e 4.2.2.

4.2.1 Empresas que apresentaram prejuízo sem expectativa de lucros futuros

As empresas que apresentaram prejuízos nos anos de 2010 à 2013, sem a perspectiva de lucros futuros, estão dispostas no Quadro 6.

| Ano | Empresas |
|------|---|
| 2010 | Alef S.A; All Ore Mineração S.A; Belapart S.A; CCX Carvão da Colombia S.A; Hercules S.A; Invitel Legacy S.A; Sudeste S.A. |
| 2011 | Aetatis Securizadora S.A; Alef S.A; All Ore Mineração S.A; Belapart S.A; CCX Carvão da Colombia S.A; Hercules S.A; Invitel Legacy S.A; Sudeste S.A. |
| 2012 | Aetatis Securizadora S.A; Alef S.A; All Ore Mineração S.A; Belapart S.A; BTG Pactual Securizadora S.A; CCX Carvão da Colombia S.A; Corrêa Ribeiro S.A; Hercules S.A; Invitel Legacy S.A; Sudeste S.A. |
| 2013 | Alef S.A; All Ore Mineração S.A; Belapart S.A; BTG Pactual Securizadora S.A; CCX Carvão da Colombia S.A; Hercules S.A; Invitel Legacy S.A; Sudeste S.A. |

QUADRO 6 - Empresa que apresentaram prejuízos sem perspectiva de lucros futuros.

Fonte: Elaborado pela autora (2014).

Conforme o Quadro 6, algumas empresas apresentaram prejuízo no decorrer dos anos analisados, onde elas embasadas no item 35 do CPC 32 – Tributos sobre o Lucro, decidiram em não reconhecer um ativo fiscal diferido, pois não houve a expectativa de futuros lucros tributáveis.

4.2.2 Empresas que apresentaram prejuízo com expectativa de lucros futuros

Nesta seção encontra-se as empresas que apresentaram prejuízo e avaliaram a probabilidade de haver no futuro lucro tributável e reconheceram os prejuízos fiscais

apurados. Foi analisado se a empresas divulgou ativo diferido; se a empresa divulgou a evidência que comprova seu reconhecimento e se divulgou a despesa (receita) tributária corrente, conforme o Quadro 4.

TABELA 6 - Índice de divulgação das empresas com prejuízo e expectativa de lucros futuros

| 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | Média |
|--------|--------|------|--------|--------|
| 88,88% | 93,33% | 100% | 88,88% | 92,77% |

Fonte: Elaborado pela autora (2014).

Observa-se que o índice de divulgação, das empresas listadas na BM&FBOVESPA que demonstraram prejuízos com expectativa de lucros futuros alcançou em 2012 o nível máximo de divulgação, ou seja, 100%. O menor índice foi o de 2010 e 2013, que alcançou 88,88%.

Foi analisado também o índice de divulgação das empresas por quesitos conforme a Tabela 7.

TABELA 7 - Índice de divulgação por quesito das empresas com prejuízos e expectativa de lucros futuros

| Quesitos | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | Média |
|----------|--------|------|------|--------|--------|
| 1 | 100% | 100% | 100% | 100% | 100% |
| 2 | 100% | 100% | 100% | 100% | 100% |
| 3 | 66,66% | 80% | 100% | 66,66% | 78,33% |

Fonte: Elaborado pela autora (2014).

De acordo com a Tabela 7, o quesito 1 que trata sobre a divulgação do ativo diferido, e o quesito 2 que diz sobre a divulgação das evidências que comprova seu reconhecimento, chegaram ao máximo de divulgação entre as empresas analisadas.

4.3 Discussões gerais dos resultados

Após análise das demonstrações financeiras dos anos de 2010 à 2013, de acordo com a metodologia aplicada foi possível chegar aos percentuais elencados na Tabela 8.

TABELA 8 - - Aglutinação dos resultados

| Itens avaliados | (%) 2010 | (%) 2011 | (%) 2012 | (%) 2013 | (%) Média |
|---|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|
| Empresas que apresentaram lucro com ajustes no Patrimônio Líquido e/ou DRA | 73,91% | 73,54% | 74,27% | 76,77% | 74,62% |
| Empresas que apresentaram lucro sem ajustes no Patrimônio Líquido e/ou DRA | 59,09% | 56,67% | 63,33% | 65,15% | 61,06% |
| Empresas que apresentaram prejuízos com expectativas de lucros futuros | 88,88% | 93,33% | 100% | 88,88% | 92,77% |
| (%) Média por ano | 73,96% | 74,51% | 79,20% | 76,93% | 76,15% |

Fonte: Elaborado pela autora (2014).

De acordo com a Tabela 8, é possível observar que o índice médio de divulgação das empresas brasileiras de capital aberto listadas na BM&FBOVESPA, chegou a alcançar 79,20% no ano de 2012, enquanto que o menor índice de divulgação é de 73,96% no ano de 2010.

Para uma melhor demonstração dos resultados, os dados foram categorizados utilizando o método quartis totalizando 37 empresas, do qual estão classificadas aquelas que divulgaram lucro com ou sem ajustes no PL e/ou DRA e as que apresentam prejuízos com expectativa de lucros futuros. Foi apurado a média de divulgação, e então foi realizado a categorização do índice de evidenciação em “ruim, regular, bom e excelente”. No cálculo dos quartis da presente pesquisa, foi utilizada a função (= QUARTILE) trazida pelo programa Excel, alterando apenas as posições em cada fórmula (1,2 e 3) para determinar qual percentual a ser encontrado.

As empresas que obtiveram um percentual entre 0% e 64,59%, foram classificadas com o título ruim, as empresas que apresentaram de 64,6% à 76,39%, foram classificadas como regular, as que apresentam entre 76,4% e 83,33%, ficaram classificadas em bom, e as que obtiveram o índice maior que 83,34%, ficaram com o índice de divulgação excelente.

| Índice Quartis | Quantidade | Empresas |
|----------------|------------|--|
| Ruim | 9 | Aetatis Securitizadora S.A; Alpagartas S.A; BRPR 56 Securitizadora Cred. Imob. S.A; BTG Pactual Securitizadora S.A; Correa Ribeiro S.A; Localiza Rent a Car S.A; Marcopolo S.A; Porto Seguro S.A; Tekno S.A |
| Regular | 8 | Cia Seguros Aliança da Bahia S.A; Cielo S.A; Elektro Eletricidade e Serviços S.A; Empresa Nac. Com. Redito Part. S.A – Encorpar; Marisa Lojas S.A; Randon S.A – Implementos e Participações; Tim Participações S.A; Weg S.A |
| Bom | 11 | Andrade Gutierrez Participações S.A; Arezzo Ind. e Com. S.A; Bco Amazônia S.A; Brazilian Finance e Real Estate S.A; Cons. Rod. Osorio Porto Alegre S.A – Concepa; DTCOM – Direct to Company S.A; Eternit S.A; Fleury S.A; Guararapes Confecções S.A; Hypermarcas S.A; Vale S.A |
| Excelente | 9 | Bco Brasil S.A; Brasken S.A; Cremer S.A; Eneva S.A; Fras Le S.A; Investco S.A; JBS S.A; Jereissati Telecom S.A; WLM Ind. e Com. S.A |

QUADRO 7 - Aglutinação dos resultados

Fonte: Elaborado pela autora (2014).

Diante o Quadro 7, é possível analisar que a maior quantidade de empresa está classificada como “bom” segundo o método aplicado do quartis, totalizando 11 (onze) empresas. No índice “ruim” figuraram 9 (nove) empresas, que representam um percentual de 25% do total de empresas. Enquanto que no quartis “regular”, foi apresentado 8 (oito) empresas, já no quartis “excelente”, foi apresentado 9 (nove), totalizando as 37 empresas.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho teve como objetivo verificar qual o índice de divulgação dos tributos sobre o lucro nas empresas listadas na BM&FBOVESPA visto que desde a aprovação do CPC 32 – Tributos sobre o Lucro todas as empresas de capital aberto se encontraram obrigadas a utilização do mesmo.

Tendo como base a análise das demonstrações financeiras das empresas listadas na BM&FBOVESPA de diversos segmentos foi possível constatar nas empresas que apresentou lucro nos anos analisados, a divulgação adequada de quesitos considerados relevantes aos usuários externos tais como divulgação da despesa e/ou receita tributária corrente e divulgação do valor dos ativos e passivos fiscais diferidos reconhecidos no Balanço Patrimonial para cada período apresentado, e o quesito com baixo índice de divulgação foi o de ajustes reconhecidos no período para o tributo corrente de períodos anteriores.

Para as empresas que apresentaram prejuízos o índice de divulgação dos três quesitos alcançou um percentual de 100% no ano de 2012.

Diante dos resultados apresentados na Tabela 8 é possível verificar que desde a adoção do CPC 32 - Tributos sobre o lucro o percentual de divulgação das informações requeridas pelo mesmo, cresceu no decorrer dos anos de 2010 e 2012, pois em 2010 o índice médio de divulgação foi de 73,96% e subiu para 79,20% em 2012, decrescendo em 2013 para 76,93%.

Utilizando uma categorização através de quartil, nota-se que onze empresas analisadas obtiveram índices de divulgação considerados bons, ou seja, 30% do total de empresas.

Para novas pesquisas sugere-se verificar se o índice de divulgação das empresas crescerá nos próximos anos e se as empresas analisadas migrarão do índice “bom” para outros índices conforme o método do quartis.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA, M. C.; BRAGA, H. R. Mudanças **contábeis na Lei Societária**: Lei no 11.638, de 28/12/2007. São Paulo: Atlas, 2008.

BM&FBOVESPA – Bolsa de Valores de São Paulo. **Empresas Listadas na Bolsa de Valores**. Atualizada em 27/04/2014. Disponível em <<http://www.bmfbovespa.com.br/Cias-Listadas/Empresas-Listadas/BuscaEmpresaListada.aspx?idioma=pt-br>>. Acesso em 27/04/2014.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 19/04/2014.

_____. Lei n. 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. **Diário Oficial da União**, Brasília, 28 de dezembro de 2007.

_____. Lei 11.941 de 27 de maio de 2009. Altera a lei 11.638/2009. **Diário Oficial da União**, Brasília, 27 de maio de 2009.

_____. **Regulamento do Imposto de Renda (RIR)**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso em: 07/10/2014.

BRASIL, Receita Federal do. **A História dos Tributos**. Disponível em: <<http://leaozinho.receita.fazenda.gov.br/biblioteca/Estudantes/Textos/HistoriaTributos.htm>>. Acesso em: 14/04/2014.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Princípios constitucionais tributários e competência tributária**. São Paulo: Revista Tribunais, 1986.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTO TÉCNICO. **CPC 32**: Tributos sobre o Lucro. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br>>. Acesso em: 09/03/2014.

CVM - Comissão de Valores Mobiliários. **Deliberação CVM N° 273/1998**. Brasília, 1998. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/>>. Acesso em: 29/03/2014.

_____. **Deliberação CVM N° 599/2009**. Brasília, 2009. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/>> Acesso em: 09/04/2014.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

HUBERMAN, L. **História da Riqueza do Homem**. Rio de Janeiro: LTC. Livros Técnicos e Científicos Editora S/A, 1986.

IASB - *International Accounting Standards Board*. **International Accounting Standard** (IAS) 12: Imposto de Renda. 1998-2002.

IUDÍCIBUS, S.; MARTINS, E.; GELBCKE, E. R.; SANTOS, A. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações**. 1. Ed. São Paulo: Atlas, 2010.

JARDIM, E. M. F. **Dicionário Jurídico Tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 1995.

JUNG, C. F. **Metodologia científica: ênfase em pesquisa tecnológica**. 3. ed. 2003. Disponível em: <<http://www.mecanica.ufrgs.br/promec/alunos/download/metodolo.pdf>>. Acesso em: 09/03/2014.

KRONBAUER, Clóvis A.; SOUZA, Marcos A.; ALVES, Tiago W.; MORENO R. J. **Fatores determinantes do reconhecimento de ativos fiscais diferidos**. Revista Universo Contábil, v. 6, n. 4, p. 68-88, out./dez., 2010

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. de A. **Metodologia do trabalho científico**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

LOPES, T. **A evidenciação das informações tributárias pelas instituições financeiras em face da convergência para as normas internacionais**. Dissertação de Mestrado, 2008.

MORENO, R. J. **Contabilidad y Fiscalidad: Diferencias Entre Resultado Contable y Base Imponible en el Nuevo Impuesto Sobre Sociedades**. Sevilla, Universidad de Sevilla, 1997.

OLIVEIRA, L. M., CHIEREGATO, R., PEREZ JÚNIOR, J. H. e GOMES, M. B. **Manual de Contabilidade Tributária**. 5ª Edição, São Paulo: Atlas, 2007.

PEREZ JUNIOR, J. H. Oliveira, Luís Martins de. **Contabilidade Avançada: texto e testes com as respostas**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

RUDIO, F. V. **Introdução ao projeto de pesquisa científica**. Petrópolis: Vozes, 1986.

SILVA, A. C. R. da. **Metodologia da pesquisa aplicada a contabilidade**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

APÊNDICE

APÊNDICE 1 – Percentual de divulgação por empresa

| NOME | 2010 (%) | 2011 (%) | 2012 (%) | 2013 (%) | Média (%) |
|---|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|
| Aetatis Securitizadora S.A. | 50,00 | ---- | ---- | 16,67 | 33,34 |
| Alpargatas S.A. | 55,56 | 55,56 | 55,56 | 88,89 | 63,89 |
| Andrade Gutierrez Participações S.A. | 88,89 | 100 | 66,67 | 66,67 | 80,56 |
| Arezzo Ind. Com. S.A. | 83,33 | 83,33 | 83,33 | 83,33 | 83,33 |
| Bco Amazonia S.A. | 77,78 | 77,78 | 77,78 | 77,78 | 77,78 |
| Bco Brasil S.A. | 100 | 100 | 100 | 100 | 100 |
| Brasken S.A. | 83,33 | 100 | 100 | 83,33 | 91,67 |
| Brazilian Finance E Real Estate S.A. | 66,67 | 66,67 | 100 | 77,78 | 77,78 |
| Brpr 56 Securitizadora Cred Imob S.A. | 50,00 | 50,00 | 50,00 | 66,67 | 54,17 |
| Btg Pactual Securitizadora S.A. | 0 | 0 | ---- | ---- | 0 |
| Cia Seguros Aliança Da Bahia | 55,56 | 77,78 | 77,78 | 77,78 | 72,23 |
| Cielo S.A. | 66,67 | 66,67 | 66,67 | 66,67 | 66,67 |
| Conc Osorio Porto Alegre S.A. Concepa | 100 | 66,67 | 83,33 | 83,33 | 83,33 |
| Correa Ribeiro S.A. Com. E Ind. | 0 | 16,67 | ---- | 16,67 | 11,11 |
| Cremer S.A. | 77,78 | 77,78 | 100 | 77,78 | 83,34 |
| Dtcom - Direct To Company S.A. | 66,67 | 66,67 | 50 | 66,67 | 62,50 |
| Elektro - Eletricidade E Serviços S.A. | 66,67 | 66,67 | 66,67 | 66,67 | 66,67 |
| Emp Nac. Com. Redito Part S.A. Encorpar | 66,67 | 66,67 | 100 | 66,67 | 75,0 |
| Eneva S.A. | 100 | 100 | 100 | 100 | 100 |
| Eternit S.A. | 83,33 | 66,67 | 83,33 | 83,33 | 79,17 |
| Fleury S.A. | 83,33 | 83,33 | 83,33 | 83,33 | 83,33 |
| Fras - Le S.A. | 88,89 | 88,89 | 88,89 | 88,89 | 88,89 |
| Guararapes Confecções S.A. | 66,67 | 77,78 | 77,78 | 77,78 | 75 |
| Hypermarcas S.A. | 88,89 | 100 | 66,67 | 66,67 | 80,56 |
| Investco S.A. | 66,67 | 77,78 | 100 | 100 | 86,11 |
| Jbs S.A. | 100 | 100 | 77,78 | 77,78 | 88,89 |
| Jereissati Telecom S.A. | 77,78 | 77,78 | 100 | 100 | 88,89 |
| Localiza Rent A Car S.A. | 66,67 | 66,67 | 55,56 | 55,56 | 61,12 |
| Marcopolo S.A. | 66,67 | 66,67 | 55,56 | 55,56 | 61,12 |
| Marisa Lojas S.A. | 66,67 | 66,67 | 66,67 | 66,67 | 66,67 |
| Porto Seguro S.A. | 55,56 | 66,67 | 66,67 | 66,67 | 63,89 |
| Randon S.A.Imp E Part | 88,89 | 66,67 | 66,67 | 66,67 | 72,23 |
| Tenkno S.A. Ind E Com | 44,44 | 44,44 | 77,78 | 88,89 | 63,89 |
| Tim Participações S.A. | 83,33 | 66,67 | 66,67 | 66,67 | 70,84 |
| Vale S.A. | 77,78 | 66,67 | 77,78 | 88,89 | 77,78 |
| Weg S.A. | 66,67 | 66,67 | 66,67 | 66,67 | 66,67 |
| Wlm - Indústria E Comércio S.A. | 88,89 | 88,89 | 88,89 | 88,89 | 88,89 |
| TOTAL | 73,96 | 74,51 | 79,20 | 76,93 | 76,15 |

Fonte: Elaborado pela autora (2014).