

UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS
Faculdade de Ciências Contábeis

RAFAELLA DE OLIVEIRA GOMES

TRIBUTOS SOBRE O LUCRO
UM ESTUDO SOBRE A CONVERSÃO ÀS NORMAS INTERNACIONAIS E A
IMPORTÂNCIA DO PROFISSIONAL CONTÁBIL NESSA TRANSIÇÃO

Belo Horizonte
2016

RAFAELLA DE OLIVEIRA GOMES

TRIBUTOS SOBRE O LUCRO

UM ESTUDO SOBRE A CONVERSÃO ÀS NORMAS INTERNACIONAIS E A
IMPORTÂNCIA DO PROFISSIONAL CONTÁBIL NESSA TRANSIÇÃO

Trabalho de conclusão de curso apresentado
ao curso de Contabilidade em IFRS e
Controladoria da Universidade Federal de
Minas Gerais como requisito para obtenção do
título de Especialista.

Orientador: Eduardo Mendes do Nascimento

Belo Horizonte

2016

RAFAELLA DE OLIVEIRA GOMES

TRIBUTOS SOBRE O LUCRO

**UM ESTUDO SOBRE A CONVERSÃO ÀS NORMAS INTERNACIONAIS E A
IMPORTÂNCIA DO PROFISSIONAL CONTÁBIL NESSA TRANSIÇÃO**

Trabalho de conclusão de curso apresentado
ao curso de Contabilidade em IFRS e
Controladoria da Universidade Federal de
Minas Gerais como requisito para obtenção do
título de Especialista.

BANCA EXAMINADORA

Professor Eduardo Mendes do Nascimento

Professora Bruna Camargos Avelino

Belo Horizonte

2016

Dedico este trabalho aos meus pais, Solange e Ademilson, pela excelente educação recebida, pelo exemplo de caráter e fé, e pelo amor sem limites. À minha avó Elza por todo carinho, incentivo e por sempre ter acreditado em meu potencial.

LISTA DE ABREVIATURAS

ABRASCA - Associação Brasileira de Companhias Abertas
APIMEC - Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais Nacional
BM&BOVESPA - Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros
CFC - Conselho Federal de Contabilidade
CPC - Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CSLL – Contribuição Social sobre Lucro Líquido
CVM - Comissão de Valores Mobiliários
DRE – Demonstração de Resultado do Exercício
FIPECAFI - Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras
GAAP - Generally Accounting Principles
IASB - International Accounting Standards Board
IASC - International Accounting Standards Committee
IBRACON - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil.
IRPJ – Imposto de Renda Pessoa Jurídica
NBC – Normas Brasileiras de Contabilidade
NBC TG – Normas Brasileiras de Contabilidade – Técnicas Gerais
NBC PG – Normas Brasileiras de Contabilidade – Profissionais Gerais

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Tipos de adições e exclusões	28
Tabela 2 - Exemplo de adição definitiva	28
Tabela 3 – Exemplo de exclusão definitiva	29
Tabela 4 – Exemplo diferença temporária tributável primeiros anos	31
Tabela 5 - Exemplo diferença temporária tributável últimos anos	32
Tabela 6 - Exemplo diferença temporária dedutível 1º ano	33
Tabela 7 - Exemplo diferença temporária dedutível 2º ano	34

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Condições para constituição de ativo e passivo diferido	36
--	----

RESUMO

A ciência contábil existe desde a antiguidade, assim como a cobrança de impostos da população por parte dos governantes. Com a evolução da sociedade, a ciência contábil também evoluiu, surgindo assim, várias subáreas da contabilidade societária, umas delas é a contabilidade fiscal. Os profissionais contábeis também passaram a se especificar, devido a necessidade de se atualizarem com frequência para acompanhar as mudanças. Normas começaram a ser criadas para regulamentar e padronizar os processos contábeis, e assim surgiram também os órgãos regulamentadores. Atualmente o *International Accounting Standards Board* (IASB) emite essas normas, que são validadas no Brasil por esses órgãos. A Comissão de Valores Mobiliários editou a Deliberação 273/1998 e 599/2009, e o Conselho Federal de Contabilidade, aprovou a Resolução 998/2004 e 1189/2009, passando então a adotar o CPC 32 para o tratamento contábil dos tributos sobre o lucro, editados com base no IAS 12, emitido pelo IASB. Por meio de pesquisa qualitativa e análise bibliográfica será abordado a importância de atualização profissional, bem como o tratamento dado aos tributos sobre o lucro com a convergência ao IAS 12.

Palavras-chave: Contabilidade. Tratamento Contábil. Tributos sobre o Lucro.

ABSTRACT

The accounting and has been around since ancient times, as well as the collection of population imposed by the rulers. With the evolution of society, accounting science has also evolved, coming so several subareas of corporate accounting, one of them is the tax accounting. Accounting professionals also began to specify because of the need to update frequently to keep up with changes. Standards began to be created to regulate and standardize accounting processes, and so came the regulators. Currently the International Accounting Standards Board (IASB) issues the rules, which are validated in Brazil for these organs. The Securities and Exchange Commission issued Deliberation 273/1998 and 599/2009, and the Federal Accounting Council adopted Resolution 998/2004 and 1189/2009, then going to adopt the CPC 32 for the accounting treatment of income taxes , edited on the basis of IAS 12, issued by the IASB. Through qualitative analysis and bibliographic research the importance of professional development will be addressed as well as the treatment of income taxes with the convergence of IAS 12.

Keywords: Accounting. Accounting Treatment. Income Taxes.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	11
2. HISTÓRICO DA CONTABILIDADE.....	15
2.1. Relevância da profissão contábil.....	17
2.2. Convergência às normas	21
2.3. Conceitos básicos do CPC 32	24
2.4. Tratamento contábil dos tributos sobre o lucro	25
2.5. Critérios de Reconhecimento dos ativos e passivos fiscais.....	34
2.6. Critérios de Mensuração dos ativos e passivos fiscais.....	37
2.7. Contabilização de impostos correntes e diferidos	38
2.8. Critérios de Apresentação e Divulgação dos ativos e passivos fiscais.....	40
3. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	42
REFERENCIAS.....	44

1. INTRODUÇÃO

Em 15 de dezembro de 1976, o governo brasileiro, sancionou a Lei 6.404, que foi um passo importante para a normatização das empresas brasileiras no universo contábil.

Ao longo dos anos viu-se a necessidade da criação de órgãos reguladores dentro do país, que assegurassem um funcionamento adequado da classe contábil. Assim como foi necessária a criação desses órgãos, foi necessário também a criação de um órgão responsável pela emissão e interpretação das normas emitidas pelo IASB (International Accounting Standard Board), denominado CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis no ano de 2005. O CFC (Conselho Federal de Contabilidade) transforma todo CPC emitido em normas de conduta, a serem seguidas por todos os profissionais. De acordo com o próprio comitê, o mesmo tem como objetivo:

O estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais. (CÔMITE DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2016).

Diversos profissionais graduados em ciências contábeis estão envolvidos nesse processo de conversão, com o objetivo que fazer com que a contabilidade gere informações cada vez mais neutras e verdadeiras. Para Ludícibus (2010) esse é o papel da contabilidade, fornecer aos vários usuários das demonstrações contábeis, informações econômicas relevantes e úteis para o processo de tomada de decisão.

No entanto, essas informações podem conter divergências quando se trata da contabilidade fiscal, que é uma área específica da contabilidade, uma vez que deve ser escriturada separadamente da societária por ser aplicada normas e critérios próprios fiscais.

De acordo com Hendriksen e Van Breda (2012), existe um problema provocado pela interferência da legislação fiscal e ele 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. Essas diferenças levam a necessidade de apresentar nas demonstrações as divergências entre resultado contábil e lucro tributável, bem como sobre passivos e ativos fiscais diferidos, pois esses tem suma importância no momento em que o usuário das demonstrações vai realizar a tomada de decisão.

A norma internacional que trata essas diferenças é o IAS 12, com o nome de imposto sobre o lucro. De acordo com a CVM, em 1998 a comissão editou a deliberação 273 e posteriormente a deliberação 599, ambas com o objetivo de estabelecer um tratamento contábil mais adequado ao Imposto de Renda e a Contribuição Social. Da mesma forma que a CVM, o CFC também criou normas para reger esses tratamentos, e de acordo com a própria instituição foi criada a Resolução 998/2004 que depois foi revogada pela 1189/2009 afim de estabelecer tratamento para os tributos sobre o lucro.

Com a aprovação do IAS 12 pelos órgãos reguladores citados acima entre outros, passou-se então a adotar o CPC 32 – Tributos sobre o Lucro, nas demonstrações financeiras das empresas brasileiras, onde as mesmas devem buscar a convergência com as normas internacionais de contabilidade.

O Código Tributário Nacional define tributo em seu Artigo 3º como sendo: “toda prestação pecuniária compulsória, e moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que na constitua sanção por ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. O CPC 32 tem esse nome visto que a legislação brasileira possui dois tributos sobre o lucro, o imposto de renda e a contribuição social.

Visto a importância da conversão às normas internacionais, constitui-se assim o problema de pesquisa desse trabalho que é **verificar qual tratamento contábil deve ser dado aos tributos sobre o lucro instituído pelo CPC 32?**

1.1. Objetivos

O trabalho abordará a conversão das normas internacionais de contabilidade, voltando a atenção e responsabilidade para o profissional Bacharel em Ciências

Contábeis, como sujeito principal de todo processo de conversão, e suas atribuições necessárias para a execução da profissão, assim como um estudo geral sobre o CPC 32 – Tributos sobre o lucro.

O objetivo geral do trabalho é apresentar o tratamento contábil que deve ser dado aos tributos sobre o lucro instituído pelo CPC 32. Logo, os objetivos específicos são:

- a) Evidenciar a importância da profissão e do profissional contábil;
- b) Abordar os principais itens do CPC;
- c) Abordar o tratamento dado pelo fisco para adições e exclusões.

1.2. Justificativa

O tema foi escolhido devido à sua importância para o meio acadêmico, visto que o ambiente está carente de pesquisas relacionadas a esse tema e que os estudantes e profissionais necessitam se preparar melhor para o mercado de trabalho.

A realização e conclusão deste trabalho busca preencher um conhecimento na área contábil. Procurando entender as demandas impostas, devido às alterações que ocorrem constantemente nas normas contábeis, no que diz respeito a correta mensuração, reconhecimento e divulgação dos valores contábeis.

1.3. Metodologia

Para este trabalho, entendeu-se conveniente a utilização de uma coleta de dados secundários por meio de pesquisa bibliográfica. É bibliográfica, pois tem como finalidade principal explicar e discutir um assunto, tema ou problema com base em referências publicadas. Quanto à abordagem, trata-se de pesquisa qualitativa.

Primeiramente, foram feitas coletas em artigos de publicações nacionais e em livros.

Após essa leitura abrangente, realizou-se uma nova coleta, tendo essa a finalidade de formar uma amostragem de material; que foi submetido a uma leitura mais minuciosa. Em seguida foi feitas uma interpretação e análise crítica dos conteúdos selecionados. De modo direto, quanto aos procedimentos, foi utilizada pesquisa bibliográfica, para aprofundar os conhecimentos sobre o tema proposto. Teixeira (2005) define pesquisa bibliográfica como a que explica um problema a partir de referenciais teóricos publicados em documentos. Pode ser realizada independentemente ou como parte da pesquisa descritiva ou experimental.

2. HISTÓRICO DA CONTABILIDADE

De acordo com o Manual de Contabilidade Societária – FIPECAFI (2010), a contabilidade surgiu desde os primórdios da existência humana. Alguns historiadores falam da origem aproximadamente por volta de 2.000 a.c, especificamente no Egito e na China, através da necessidade de registro do patrimônio, do controle e de verificar todas as mutações ocorridas dentro da situação patrimonial das empresas, sempre fornecendo informações que sejam úteis para o controle.

É importante salientar que todo o conhecimento aplicado da contabilidade após a sua sistematização com base nas partidas dobradas foi devotado às atividades comerciais que predominavam desde a época das grandes navegações, com os descobrimentos realizados pelas nações europeias, consolidando-se assim a era mercantilista. (RIBEIRO, FILHO et al., 2009, p. 24).

Na era mercantilista a maioria das anotações, eram as trocas puras e simples de mercadorias, os comerciantes locais, anotavam as obrigações devidas pelos clientes, os bens e os direitos. Ainda conforme Ribeiro, Filho (2009), o mesmo afirma que cerca de um pouco mais de dois séculos depois, seguiu-se com a edição da obra do Frei Luca Paccioli – Summa de Arithmetica, Geometrica, Proportioni et Proportionalita. O livro do Frei Paccioli, que trata principalmente de matemática, traz um capítulo dedicado ao método contábil das partidas dobradas, intitulado Particularis de Computis et Escripturnis

De acordo com Ribeiro, Filho (2009), Frei Lucca Paccioli foi um dos pioneiros na contabilidade, sendo que seus ensinamentos são a base dos estudos contábeis, uma vez que são utilizados até hoje.

Segundo Bougen (1994) e Sangster et. al. (2014), um acontecimento importante foi a invenção do método de partidas dobradas, no século XII, um sistema bem mais complexo, que exigia mais habilidade, onde já no século XXI, surgiu a necessidade de um profissional capaz de ir além do papel de guarda-livros (Bookkeeping).

Ainda segundo Ribeiro Filho (2009), no Brasil, a partir de 1700, começa-se a observar um reconhecimento e crescimento da profissão contábil, com decretos

emitidos pela corte real portuguesa. Somente em 1927, é fundado o Conselho Perpétuo, o que no século XXI, é chamado de Conselho Federal e Regional de Contabilidade. Naquela época o Conselho Perpétuo era responsável pelo Regime Geral de Contabilidade no Brasil, e por realizar a matrícula dos profissionais de contabilidade. Somente depois da chegada de Getúlio Vargas no poder, em 1931, a profissão Contábil começa a ganhar expressão, com o Decreto-Lei nº. 20.158, que organizou o ensino e regulamentação da profissão.

O contabilista, por sua função, pode ser designado contador, são assim chamados os Bacharéis em Ciências Contábeis que, portanto, obtiveram formação em nível superior, ou os Técnicos em Contabilidade, assim denominados aqueles que obtiveram formação em nível médio e, no âmbito de sua profissão, podem atuar de muitas e diferentes formas. (LOPES, PLÁCIDO, 1997, p. 70).

No Brasil, a formação do profissional em Contabilidade, teve seu início no século XVIII, com o surgimento das academias, denominadas Escola Superior. E em 22 de setembro de 1845, foi instituído pelo Decreto-Lei nº. 7.988, o curso superior de Ciências Contábeis.

Enfatiza-se que grande parte da imagem construída do profissional de contabilidade, aconteceu por meio de um processo cultural. Segundo Bougen (1994) havia dois tipos de profissional, aquele denominado “*bookkeeping*” ou Guarda Livros, perfil do contador focado somente nas atividades vinculadas a contabilidade tributária. E aquele denominado “*Been Counters*”, perfil do contador metódico, que desempenha suas atividades de forma prescrita, sem que nenhuma ação seja executada fora do que é definido para a função que ocupa dentro da companhia, apresentando-se como profissional inflexível.

Sendo assim, segundo Kanitz (2010) ao longo do tempo, a finalidade da contabilidade foi de única e exclusivamente para gerar informações que auxiliassem na tomada de decisões, pois nasceu da necessidade de controlar o patrimônio e suas mutações, e de fornecer informações para controle. Sendo que para atingir este objetivo a profissão e seus profissionais, tiveram que acompanhar as evoluções e demandas sociais, destacando aqui a convergências das normas.

2.1. Relevância da profissão contábil

Escolher a profissão é uma decisão complicada, uma vez que, obter uma qualificação profissional requer esforço e dedicação, portanto fazer o que gosta é essencial nessa tomada de decisão.

A busca pela profissão não se restringe somente à escolha, vai além de ter o perfil para exercer a função. Há diversos fatores que influenciam essa tomada de decisão, o diferencial está em qual universidade escolher e nas habilidades específicas que cada um possui e deseja desenvolver no âmbito profissional.

O processo decisório acontece de forma complicada e ainda de acordo com Sangster et. al. (2014), uns escolhem por acreditar que a profissão é respeitada, outros pela noção dos benefícios que determinada linha de trabalho oferece, salário, status, por ser a coisa certa a fazer e por fim outros porque percebem que poderão fazer coisas fáceis, recebendo por isso.

Conforme o Portal da Educação (2015) são muitas as opções de cursos oferecidos pelas faculdades, ficando, assim, mais fácil de ingressar na área que o acadêmico deseja seguir, especialmente para as pessoas que desejam ter um currículo que se destaque dos demais.

São exemplos de diferenciais competitivos para quem tenta entrar em um novo mercado, segundo o Portal da Educação (2015): dominar um ou mais idiomas, acompanhar as mudanças tecnológicas na área de informática e estar em aperfeiçoamento constante, utilizando ao máximo de cursos e palestras, esses requisitos ajudarão todo profissional a ser bem quisto no mercado.

Segundo Reis *et al.* (2014), o mercado exige profissionais atentos a globalização e a evolução constante que ocorre com as tecnologias. Profissionais com perfis voltados a busca cada vez maior em se especializarem, que sejam voltados a empreenderem em diversas situações, capazes de trabalharem com o imprevisto.

Para Schlindwein (2007), o moderno profissional da contabilidade precisa desenvolver diferentes habilidades como iniciativa, coragem, ética, visão de futuro, negociação, agilidade, segurança para solucionar problemas, tem que ser dinâmico, flexível e com boa capacidade de inovar e criar, sobretudo na sua área de atuação.

Toda inovação no mercado, traz consigo desafios para as empresas, juntamente com a necessidade de adaptação de seus profissionais. Segundo Reis et. al. (2014) um dos profissionais que precisa se atualizar com constante frequência é o contador.

Para os autores a Resolução CNE/CES nº 10/2004, do curso de graduação de Ciências Contábeis, evidencia quais são as habilidades e competências inter e multidisciplinares necessárias para a formação do profissional. São elas, conforme art. 4º desta mesma resolução:

- I - utilizar adequadamente a terminologia e a linguagem das Ciências Contábeis e Atuariais;
- II - demonstrar visão sistêmica e interdisciplinar da atividade contábil;
- III - elaborar pareceres e relatórios que contribuam para o desempenho eficiente e eficaz de seus usuários, quaisquer que sejam os modelos organizacionais;
- IV - aplicar adequadamente a legislação inerente às funções contábeis;
- V - desenvolver, com motivação e através de permanente articulação, a liderança entre equipes multidisciplinares para a captação de insumos necessários aos controles técnicos, à geração e disseminação de informações contábeis, com reconhecido nível de precisão;
- VI - exercer suas responsabilidades com o expressivo domínio das funções contábeis, incluindo noções de atividades atuariais e de quantificações de informações financeiras, patrimoniais e governamentais, que viabilizem aos agentes econômicos e aos administradores de qualquer segmento produtivo ou institucional o pleno cumprimento de seus encargos quanto ao gerenciamento, aos controles e à prestação de contas de sua gestão perante a sociedade, gerando também informações para a tomada de decisão, organização de atitudes e construção de valores orientados para a cidadania;
- VII - desenvolver, analisar e implantar sistemas de informação contábil e de controle gerencial, revelando capacidade crítico analítica para avaliar as implicações organizacionais com a tecnologia da informação;
- VIII - exercer com ética e proficiência as atribuições e prerrogativas que lhe são prescritas através da legislação específica, revelando domínios adequados aos diferentes modelos organizacionais. (Resolução CNE/CES nº 10/2004, art. 4º)

Referidas habilidades e competências, fazem com que o profissional da contabilidade recorra a um aperfeiçoamento contínuo frente às novas demandas por informações dos usuários da Contabilidade, especificamente em relação a aplicação adequada nas normas contábeis conforme preceitua o inciso “IV” do artigo 4º da citada norma.

Como cita o site Portal da Educação (2015) as empresas procuram profissionais de sucesso, e um dos meios mais eficazes para atingir tal meta está na Educação Continuada, especialmente se o candidato procurar instituições de ensino com grandes referenciais no mercado de trabalho.

De acordo com a NBC - PG 12:

Norma Brasileira de Contabilidade – Profissional Geral 12 – Educação Profissional Continuada, item 1. Educação Profissional Continuada (EPC) é a atividade formal e reconhecida pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), que visa manter, atualizar e expandir os conhecimentos e competências técnicas e profissionais, as habilidades multidisciplinares e a elevação do comportamento social, moral e ético dos profissionais da contabilidade como características indispensáveis à qualidade dos serviços prestados e ao pleno atendimento das normas que regem o exercício da profissão contábil. (NBC – PG 12)

De acordo com a NBC PG 12 – Educação Profissional Continuada, alinhada ao objetivo de direcionar os profissionais, em relação ao seu aperfeiçoamento profissional, menciona que a Educação Profissional Continuada (EPC) é a atividade formal e reconhecida pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), que visa manter, atualizar e expandir os conhecimentos e competências técnicas e profissionais, as habilidades multidisciplinares e a elevação do comportamento social, moral e ético dos profissionais da contabilidade como características indispensáveis à qualidade dos serviços prestados e ao pleno atendimento das normas que regem o exercício da profissão contábil.

Para Reis et al. (2014), as alterações ocorridas nos últimos anos na atuação do profissional contábil decorrente, dentre outros fatores, da globalização e das inovações em tecnologia da informação, levaram os profissionais a buscarem formas de desenvolverem suas competências e de adquirirem novas habilidades e conhecimentos.

No contexto atual, o mercado exige que as empresas e os profissionais estejam preparados e atualizados nas mudanças que ocorrem constantemente no mundo contábil, conforme a NBC PG 12 – Educação Profissional Continuada, que visa regulamentar, que os profissionais de contabilidade, se mantenham em constante atualização, para um trabalho de qualidade.

Por ser uma profissão regulamentada, que exige formação acadêmica, e registro em órgão de classe, não podendo o mesmo, exercer função por conta própria sem que haja registro no CFC – Conselho Federal de Contabilidade, de acordo com Resolução 560 do CFC:

O contabilista pode exercer as suas atividades na condição de profissional liberal ou autônomo, de empregado regido pela CLT, de servidor público, de sócio de qualquer tipo de sociedade, de diretor ou de conselheiro de

quaisquer entidades, ou, em qualquer outra situação jurídica definida pela legislação, exercendo qualquer tipo de função. (Resolução 560/83, Art. 2º)

A própria norma contábil, indica as funções para as quais o profissional está habilitado. Como exemplo pode-se citar o disposto no artigo 2º da resolução 560/83 do CFC, como as de assistente, auditor interno e externo, conselheiro, consultor, controlador de arrecadação, controller e educador.

Como forma de controle e fiscalização da classe profissional contábil, o CFC órgão regulador da profissão, criou através das Normas Brasileiras de Contabilidade, o código de conduta do contador, uma vez que auxilia não somente ao profissional buscar se atualizar, mas seguir padrões nos procedimentos realizados no dia a dia de trabalho.

Por força da profissão, o contabilista lida diariamente com aquele que é hoje apontado com um dos bens mais preciosos de uma economia: a informação, e, normalmente, informação relacionada com negócios pertence a terceiros. Tal fato, por si só, já é suficiente para demonstrar que cotidianamente esse profissional coloca à prova seus valores éticos. (LOPES, PLÁCIDO, 1997, p. 70).

Salienta-se que, todo profissional da contabilidade deve exercer a profissão nos moldes propostos nas normas contábeis, seguindo os padrões de ética estabelecidos culturalmente e os princípios fundamentais da contabilidade como proposto no livro emitido pelo Conselho:

As Normas Brasileiras de Contabilidade estabelecem regras de conduta profissional e procedimentos técnicos a serem observados quando da realização dos trabalhos previstos em consonância com os Princípios Fundamentais de Contabilidade. (CFC. PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS E NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE, 2008, P.78).

Observa-se que não basta somente a realização das atividades obrigatórias relacionadas à profissão, como também, que todas suas ações e decisões sejam completamente pautadas na transparência, veracidade e ética, principalmente após a convergência às normas internacionais, que vieram para padronizar a contabilidade nível internacional, valorizando mais ainda o profissional que detém os conhecimentos necessários para essa transição.

Com o intuito da convergência das normas brasileiras para os padrões das normas internacionais do IASB (International Accounting Standards Boarding), em 2005, foi constituído o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC).

Após a tradução e adaptação das normas brasileiras para as normas internacionais de contabilidade, as empresas de capital aberto, com o intuito de se adequarem ao novo cenário contábil, padronizaram as suas demonstrações financeiras para o padrão adotado internacionalmente. Ao longo desse tempo, diversos foram os CPCs aprovados e publicados, dentre eles o CPC 32.

Conforme o site do conselho, assim que foi aprovado em 17/07/2009 e divulgado em 16/09/2009, o CPC 32, que se originou do IAS 12, passou a integrar as normas internacionais a serem adotadas e praticadas pelas empresas. O objetivo desse CPC é apresentar o tratamento contábil para tributos sobre o lucro, considerando que os órgãos fiscalizadores, adotam regimes contábeis diferentes das empresas. E esse CPC especificamente é o objeto de estudo desse trabalho.

2.2. Convergência às normas

Com o intuito de atender à globalização, a contabilidade vem se desenvolvendo para gerar informações, uniformes, transparentes e comparáveis. Segundo Nyiama e Silva (2008), alguns aspectos que levam a globalização, e conseqüentemente a padronização: são relações nacionais e internacionais, necessidade de investimento, e avanço tecnológico, que permitem fácil acesso a informação.

Nyiama (2007) afirma que enquanto ciência social, a contabilidade, sofre grandes influências em seu ambiente de atuação, sendo fortemente afetada por valores culturais, tradições históricas, estrutura política, econômica e social. Dessa forma, os sistemas contábeis se diferenciam de acordo com o conjunto de leis, filosofias, procedimentos e objetivos de cada país.

Sendo assim, conforme Santos et. al. (2010), a harmonização das normas contábeis se faz necessária na medida em que, diante da globalização dos mercados, os negócios não estão mais restritos apenas aos limites de um país.

De acordo com Martins et. al. (2010) e o IBRACON - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, em 2001 foi criado o IASC (International Accounting Standards Comittee), que tem como objetivo realizar a convergência através da

padronização das normas contábeis no contexto internacional. No mesmo ano, o IASC passa a ser denominado IASB (International Accounting Standards Board).

O IASC é uma fundação privada independente, de finalidade não lucrativa, que tem o objetivo de desenvolver padrões internacionais de alta qualidade destinada a propósitos gerais das demonstrações contábeis, voltados para o interesse público. (RIBEIRO, *et al.*, 2009, p. 30).

Ainda segundo Martins *et. al* (2010) em 2005, o IASB emitiu sua primeira norma, denominada IFRS 1 – (*First time Adoption of International Financial Reporting Standards*), com o principal objetivo de, orientar as empresas europeias no processo de transição para as normas internacionais.

Com a Resolução nº1.055/05, foi aprovada a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, com o objetivo de centralizar e convergir todas as normas contábeis, nacionais e internacionais.

A criação do CPC ocorreu por necessidade de convergência internacional das normas brasileiras, da centralização e emissão desse tipo de norma e de representação e processo democrático na produção das informações, segundo Costa *et. al.* (2013),

Com a edição das Leis nº 11.638/07 e 11.941/09, foi oficializado o processo de convergência das normas brasileiras de contabilidade para o GAAP internacional. Para auxiliar no processo de conversão, especificamente em 2009, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, o CPC, iniciou o processo de adequação das normas internacionais.

Segundo Santos e Calixto (2010), a lei 11.638/07 é considerada um marco legal de suma relevância para as práticas Contábeis, pois inseriu o Brasil ao processo de internacionalização, determinando a harmonização contábil com as IFRS.

Com a adoção das normas internacionais, o Brasil passou a ser incluído, na obrigatoriedade ao processo de conversão, visto que pela resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 1.055, atribuiu ao Comitê de Pronunciamentos Contábeis– CPC a tradução, e adequação das normas internacionais de contabilidade, às normas brasileiras.

A atribuição do CPC tal qual está definida na mencionada Resolução é estudar, pesquisar, discutir, elaborar e deliberar sobre o conteúdo e a redação de Pronunciamentos Técnicos. (RIBEIRO, *et al.*, 2009, p. 31).

O CPC é composto por seis entidades, de acordo com Martins *et.al.* (2010):

1. Abrasca (Associação Brasileira de Companhias Abertas);
2. Apimec (Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais Nacional);
3. BM&Bovespa (Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros);
4. CFC (Conselho Federal de Contabilidade);
5. Fipecafi (Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras);
6. Ibracon (Instituto dos Auditores Independentes do Brasil).

O objetivo do CPC está descrito no artigo 3º da Resolução CFC nº. 1055/05, conforme detalhado na sequência:

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) tem por objetivo o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da contabilidade Brasileira aos padrões internacionais. (RESOLUÇÃO 1055/55, Art. 3º).

Com a aprovação das Leis nº 11.638/07 e 11.941/09, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, formalizou através da emissão do CPC – Adoção Inicial das Normas Internacionais, a sua visão e interpretação das alterações a serem realizadas no mercado brasileiro.

O objetivo principal do CPC – 37 e da NBC 37 – Adoção Inicial das Normas Internacionais, é orientar os procedimentos contábeis relativos à mudança de GAAP (*Generally Accounting Principles*), do brasileiro para o internacional.

Após a internacionalização das normas, pelo Comitê de Pronunciamentos, todas as normas foram referendadas pelo CFC, existindo assim uma Norma de Contabilidade correspondente a cada um dos pronunciamentos emitidos pelo CPC, de acordo com Gomes *et. al.* (2015).

Os pronunciamentos do CPC são referendados pelo Conselho Federal de Contabilidade, transformando-os em Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC). Essas normas constituem-se num conjunto de regras e procedimentos de conduta que devem ser observados como requisitos para o exercício da profissão contábil, bem como os conceitos doutrinários, princípios, estrutura técnica e procedimentos a serem aplicados na realização dos trabalhos previstos nas normas aprovadas por resoluções emitidas pelo CFC. (GOMES *et al.* 2015.)

Como visto até o momento, a conversão às normas internacionais, foi um passo importante para a contabilidade nacional e para os profissionais da área, uma vez que devem se atualizar constantemente para manter as empresas de acordo com o padrão internacional.

Dessa forma, o CPC 32 que é objeto de estudo desse trabalho é importante para a sociedade contábil, visto que a legislação fiscal brasileira é complexa e possui normas específicas. Ele trata conceitos e contabilização de tributos diferidos e correntes que influenciam diretamente no resultado da empresa.

2.3. Conceitos básicos do CPC 32

A norma abordada, CPC 32, possui conceitos básicos que têm o objetivo de fundamentar a metodologia com significados especificados, são elas:

1. Resultado contábil é o lucro ou prejuízo para um período antes da dedução dos tributos sobre o lucro.
2. Lucro tributável (prejuízo fiscal) é o lucro (prejuízo) para um período, determinado de acordo com as regras estabelecidas pelas autoridades tributárias, sobre o qual os tributos sobre o lucro são devidos (recuperáveis).
3. 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.
4. Tributo corrente é o valor do tributo devido (recuperável) sobre o lucro tributável (prejuízo fiscal) do período.
5. Passivo fiscal diferido é o valor do tributo sobre o lucro devido em período futuro relacionado às diferenças temporárias tributáveis.

6. Ativo fiscal diferido é o valor do tributo sobre o lucro recuperável em período futuro relacionado a:
 - (a) diferenças temporárias dedutíveis;
 - (b) compensação futura de prejuízos fiscais não utilizados; e
 - (c) compensação futura de créditos fiscais não utilizados.
7. Diferença temporária 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; 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.

O CPC também dá o conceito de base fiscal, onde descreve que a base fiscal de um ativo é o valor que será dedutível para fins fiscais contra quaisquer benefícios econômicos tributáveis que fluirão para a entidade quando ela recuperar o valor contábil desse ativo. Ainda afirma que, se aqueles benefícios econômicos não serão tributáveis, a base fiscal do ativo é igual ao seu valor contábil.

2.4. Tratamento contábil dos tributos sobre o lucro

Como já foi falado anteriormente, existem diferenças entre as normas contábeis e as normas fiscais. Essas diferenças são facilmente percebidas quando se apura o resultado contábil e a base de cálculo dos tributos sobre o lucro. Com a percepção dessas diferenças, devem ser realizados ajustes ao lucro líquido, que de acordo com o Regulamento do Imposto de Renda (RIR) é a soma algébrica do lucro operacional, dos resultados não operacionais e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial e das participações.

Após os ajustes concluídos, tem-se o lucro real, que ainda de acordo com o regulamento é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pelo decreto nº 1.598.

São dois tipos de diferenças existentes, as permanentes e as temporárias. Segundo Hendriksen e Van Breda (1999), ao contrário das diferenças permanentes, são as diferenças temporárias as principais causadoras da defasagem entre lucro tributável e o lucro contábil divulgado. São essas diferenças temporárias que constituem o pilar da teoria contábil a respeito da contabilização dos tributos sobre lucros, pois os contadores exercem certo controle sobre o tratamento das mesmas.

Para que seja identificado o lucro tributável visto que existem diferenças, devem ser realizados ajustes de adições e exclusões. Quando uma despesa é considerada indedutível da base de cálculo no período corrente e continuará indedutível nos próximos, ela é considerada uma adição permanente. Assim como também, se uma receita não é considerada para tributação nesse período, e continuará sem ser considerada nos períodos futuros, essa é uma exclusão permanente.

As adições e exclusões permanentes alteram tanto o imposto de renda e contribuição social a pagar quanto a despesa de imposto de renda e contribuição social. Quando as diferenças não atendem a certo critério de reconhecimento no período corrente, mas atenderá futuramente, tem-se então os tributos diferidos.

De acordo com o RIR, as adições são:

I - os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, devam ser computados na determinação do lucro real.

Parágrafo único. Incluem-se nas adições de que trata este artigo:

I - ressalvadas as disposições especiais deste Decreto, as quantias tiradas dos lucros ou de quaisquer fundos ainda não tributados para aumento do capital, para distribuição de quaisquer interesses ou destinadas a reservas, quaisquer que sejam as designações que tiverem, inclusive lucros suspensos e lucros acumulados

II - os pagamentos efetuados à sociedade civil de que trata o § 3º do art. 146 quando esta for controlada, direta ou indiretamente, por pessoas físicas que sejam diretores, gerentes, controladores da pessoa jurídica que pagar ou creditar os rendimentos, bem como pelo cônjuge ou parente de primeiro grau das referidas pessoas

III - os encargos de depreciação, apropriados contabilmente, correspondentes ao bem já integralmente depreciado em virtude de gozo de incentivos fiscais previstos neste Decreto;

- IV - as perdas incorridas em operações iniciadas e encerradas no mesmo dia (day-trade), realizadas em mercado de renda fixa ou variável
 - as despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores, ressalvado o disposto na alínea "a" do inciso II do art. 622
- VI - as contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica
- VII - as doações
- VIII - as despesas com brindes
- IX - o valor da contribuição social sobre o lucro líquido, registrado como custo ou despesa operacional
- X - as perdas apuradas nas operações realizadas nos mercados de renda variável e de swap, que excederem os ganhos auferidos nas mesmas operações;
- XI - o valor da parcela da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, compensada com a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. (Art. 249, RIR/99)

Ainda de acordo com o RIR, são consideradas exclusões:

Na determinação do lucro real, poderão ser excluídos do lucro líquido do período de apuração:

I - os valores cuja dedução seja autorizada por este Decreto e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período de apuração;

II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam computados no lucro real;

III - o prejuízo fiscal apurado em períodos de apuração anteriores, limitada a compensação a trinta por cento do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas neste Decreto, desde que a pessoa jurídica mantenha os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do prejuízo fiscal utilizado para compensação

Parágrafo único. Também poderão ser excluídos:

a) os rendimentos e ganhos de capital nas transferências de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária, quando auferidos pelo desapropriado;

b) os dividendos anuais mínimos distribuídos pelo Fundo Nacional de Desenvolvimento;

c) os juros produzidos pelos Bônus do Tesouro Nacional - BTN e pelas Notas do Tesouro Nacional - NTN, emitidos para troca voluntária por Bônus da Dívida Externa Brasileira, objeto de permuta por dívida externa do setor público, registrada no Banco Central do Brasil, bem assim os referentes aos Bônus emitidos pelo Banco Central do Brasil;

d) os juros reais produzidos por Notas do Tesouro Nacional - NTN, emitidas para troca compulsória no âmbito do Programa Nacional de Privatização - PND, controlados na parte "B" do LALUR, os quais deverão ser computados na determinação do lucro real no período do seu recebimento (;

e) a parcela das perdas adicionadas conforme o disposto no inciso X do parágrafo único do art. 249, a qual poderá, nos períodos de apuração subsequentes, ser excluída do lucro real até o limite correspondente à diferença positiva entre os ganhos e perdas decorrentes das operações realizadas nos mercados de renda variável e operações de *swap*. (Art. 250, RIR-99).

Conforme apostila imposto de renda e contribuição social da KPMG (2014), adições representam despesas e custos que devem ser acrescidos ao cálculo do

imposto de renda, e exclusões representam receitas que compõem o lucro líquido e podem ser excluídas do cálculo. Ainda de acordo com apostila, a tabela abaixo traz exemplos de adições e exclusões, onde dependendo do item, são aplicáveis ao IRPJ e a CSLL não.

Tabela 1: Tipos de adições e exclusões

Tipo	Conceito	Exemplo	IRPJ	CSLL
		Resultado negativo - equivalência patrimonial	X	X
Adições permanentes	São adições que, independente de qualquer evento futuro são indedutíveis pela legislação, assim não há exclusão futura.	Gratificações pagas a diretores	X	-
		Brindes	X	X
		Multas punitivas	X	-
		Convênio médico dos diretores	X	-
		Contribuição associativa	X	X
Exclusões permanentes	São exclusões definitivas, assim definidas pela legislação, dessa forma, não haverá necessidade de adição futura.	Resultado positivo - equivalência patrimonial	X	X
			X	X
		Dividendos recebidos	X	X
Adições temporárias	Despesas ou custos não dedutíveis temporariamente e que poderão ser excluídos em evento futuro	Provisão para contingências trabalhistas	X	X
		Provisão para devedores duvidosos	X	X
		Amortização de ágio	X	X
		Despesa de insuficiência de depreciação	X	-
		Ajustes devedores TVM/derivativos	X	X
Exclusões temporárias	Receitas ou incentivos fiscais que não são tributáveis no exercício de competência contábil e que serão tributados em exercícios posteriores.	Receita de superveniência de depreciação	X	-
		Ajustes credores TVM/derivativos	X	X
		Amortização de deságio	X	X

Fonte: Imposto de renda e contribuição social, KPMG (2014).

O que deve-se analisar é se tal adição ou exclusão é permanente ou temporária, pois as permanentes devem ser controladas na parte A do Livro de Apuração do Lucro Real" (LALUR) e as temporárias na parte B. De acordo com apostila sobre lucro real do CRC/PR (2012) a parte B é destinada ao controle dos valores que foram ajustados na Parte A que devam influenciar a determinação do lucro real de períodos de apuração futuros e não constem da escrituração comercial.

Os exemplos práticos apresentados na sequência demonstram de forma básica, adições e exclusões permanentes. A tabela 2 apresenta um exemplo de adição definitiva e a tabela 3 um exemplo de exclusão definitiva.

A empresa A tem lucro antes do imposto de renda de R\$ 1.000,00 e adições definitivas de R\$ 200,00, considerando alíquota de 34%, o imposto a pagar seria R\$ 480,00, pois a base de cálculo é R\$ 1.200,00:

Tabela 2: Exemplo de adição definitiva

DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADO		CONTABILIDADE FISCAL	
LAIR	1.000,00	LAIR	1.000,00
(-) IR/CS	(480,00)	ADIÇÕES	200,00
LUCRO	592,00	IR/CS A PAGAR	480,00

Fonte: Elaborado pela autora

Agora, se essa mesma empresa tivesse exclusões no valor de R\$ 200,00 no lugar as adições, o imposto a pagar seria R\$ 272, pois com a exclusão a base é R\$ 800,00:

Tabela 3: Exemplo de exclusão definitiva

DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADO		CONTABILIDADE FISCAL	
LAIR	1.000,00	LAIR	1.000,00
(-) IR/CS	(272,00)	EXCLUSÕES	200,00
LUCRO	728,00	IR/CS A PAGAR	272,00

Fonte: Elaborado pela autora

2.4.1. Passivos e ativos fiscais correntes e diferidos

O CPC 32 relata sobre passivos e ativos fiscais correntes onde:

Os tributos correntes relativos a períodos correntes e anteriores devem, na medida em que não estejam pagos, ser reconhecidos como passivos. Se o valor já pago relacionado aos períodos atual e anteriores exceder o valor devido para aqueles períodos, o excesso deve ser reconhecido como ativo. O benefício referente a um prejuízo fiscal que pode ser compensado para recuperar o tributo corrente de um período anterior deve ser reconhecido como ativo. (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 32).

Conforme a KPMG (2012), uma entidade deve compensar os ativos e passivos fiscais diferidos se a entidade tem o direito legalmente executável de compensar os ativos fiscais correntes contra os passivos fiscais correntes, e se, os ativos fiscais diferidos e os passivos fiscais diferidos estão relacionados com tributos sobre o lucro lançados pela mesma autoridade tributária.

- **Diferenças temporárias tributáveis**

As diferenças temporárias tributáveis, conforme Ludícibus *et al* (2007), dão origem às obrigações fiscais diferidas, pois, de fato, segundo o regime de competência, o passivo já existe, sendo apenas postergado seu pagamento para períodos posteriores. As diferenças temporárias tributáveis são aquelas que dão origem a valores tributáveis ao determinar o lucro ou prejuízo fiscal relativo a

exercícios futuros, quando o valor contábil do ativo seja recuperado ou o passivo exigido.

O CPC 32 trata principalmente contabilização dos efeitos fiscais atuais e futuros de futura recuperação do valor contábil dos ativos ou passivos que são reconhecidos no Balanço patrimonial, logo, é de grande importância saber como contabilizar os impostos correntes e diferidos decorrentes de diferenças temporárias entre bases fiscais e contábeis.

Ainda de acordo com o CPC 32, no reconhecimento de um ativo o seu valor contábil será recuperado na forma de benefícios econômicos que fluem para a entidade em períodos futuros. Ele afirmar que quando o valor contábil de um ativo excede sua base fiscal, o valor dos benefícios econômicos tributáveis excede o valor que será permitido como dedução para fins fiscais. Essa diferença é uma diferença temporária tributável e a obrigação de pagar o tributo incidente sobre o lucro em períodos futuros é um passivo fiscal diferido. Sendo assim, à medida que a entidade recupera o valor contábil do ativo, a diferença temporária tributável reverterá e a entidade terá lucro tributável. Isso torna provável que os benefícios econômicos venham fluir da entidade na forma de pagamentos de tributos.

Conforme o portal tributário (2016), as diferenças temporárias tributáveis resultam em obrigações fiscais diferidas, onde há exclusão no período corrente, no entanto são tributadas quando futuramente. São exemplos de diferenças tributárias temporárias conforme a NPC 25 (1998):

A depreciação considerada na determinação do resultado tributável pode ser diferente daquela que é considerada na determinação do resultado contábil, receita contabilizada, mas ainda não recebida, relativa a contratos de longo prazo de construção por empreitada ou de fornecimento de bens ou serviços, quando celebrados com o governo ou entidades do governo, ganhos de capital registrados contabilmente e decorrentes de vendas de bens do ativo imobilizado, cujo recebimento e tributação dar-se-ão a longo prazo, A reavaliação de ativos é permitida em certas condições, porém não afeta o resultado tributável no período em que ocorre; contudo, a base fiscal do ativo não é ajustada. A diferença entre o valor contábil de um ativo reavaliado e sua base fiscal constitui uma diferença temporária e dá origem a obrigação fiscal diferida. Assim, mesmo que a entidade não pretenda alienar o ativo, o valor contábil reavaliado é o que será recuperado através da depreciação ou exaustão, gerando, portanto, uma receita tributável correspondente ao excesso de depreciação contábil em relação àquela permitida para fins fiscais. Nesse caso, o montante dos impostos e contribuições relativo à diferença entre o valor contábil e sua correspondente base fiscal deve ser, nos termos deste pronunciamento, integralmente provisionado, no momento do registro da reavaliação,

mediante a utilização de conta retificadora da reserva de reavaliação. (NPC 25).

Um exemplo claro de diferença temporária tributável é a depreciação acelerada incentivada, onde ocorrem exclusões em valores maiores que os registrados contabilmente, e após certo período, os valores são adicionados, acontecendo assim a tributação. Como exposto nos quadros abaixo, nos cinco primeiros anos, ocorre exclusões a taxa de 20% permitida pela depreciação acelerada de maquinário, por exemplo. Nos cinco anos finais, a depreciação é adicionada e tributada. A tabela em seguida apresenta os cálculos referentes ao primeiros cinco anos de depreciação acelerada de uma máquina.

Tabela 4: Exemplo de diferença temporária tributável primeiros anos

DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADO		CONTABILIDADE FISCAL	
CÁLCULO DO IRPJ E CSLL	1º AO 5º ANO	CÁLCULO DO IRPJ E CSLL	1º AO 5º ANO
LUCRO ANTES DA IR/CS	R\$ 100.000,00	LUCRO ANTES DA IR/CS	R\$ 100.000,00
BASE DE CÁLCULO	R\$ 100.000,00	(-)DEPRECIÇÃO ACELERADA	R\$ 20.000,00
IRPJ E CSLL 34%	R\$ 34.000,00	BASE DE CÁLCULO	R\$ 80.000,00
LUCRO LÍQUIDO	R\$ 66.000,00	IRPJ E CSLL 34%	R\$ 27.200,00

Fonte: Elaborado pela autora

A contabilização para os primeiros anos fica da seguinte forma:

Débito: Despesa de IRPJ e CSLL	34.000,00
Crédito: IRPJ e CSLL a pagar	27.200,00
Crédito: Passivo fiscal diferido	6.800,00

Onde o débito refere-se a 34% sobre o lucro contábil, o crédito em IRPJ e CSLL a pagar é 34% sobre o lucro tributável e o crédito em passivo fiscal diferido é 34% sobre os 20.000 referente a dedução aceita pela legislação fiscal.

A tabela na sequência apresenta os cálculos referentes aos cinco últimos anos de depreciação acelerada, onde acontece a adição da depreciação que havia sido excluída nos primeiros anos.

Tabela 5: Exemplo de diferença temporária tributável últimos anos

DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADO		CONTABILIDADE FISCAL	
CÁLCULO DO IRPJ E CSLL	6º AO 10º ANO	CÁLCULO DO IRPJ E CSLL	6º AO 10º ANO
LUCRO ANTES DA IR/CS	R\$ 100.000,00	LUCRO ANTES DA IR/CS	R\$ 100.000,00
BASE DE CÁLCULO	R\$ 100.000,00	(+) DEPRECIÇÃO ACELERADA	R\$ 20.000,00
IRPJ E CSLL 34%	R\$ 34.000,00	BASE DE CÁLCULO	R\$ 120.000,00
LUCRO LÍQUIDO	R\$ 66.000,00	IRPJ E CSLL 34%	R\$ 40.800,00

Fonte: Elaborado pela autora

Nos últimos anos, a contabilização para os últimos anos fica da seguinte forma:

Débito: Despesa de IRPJ e CSLL	34.000,00
Débito: Passivo fiscal diferido	6.800,00
Crédito: IRPJ e CSLL a pagar	40.800,00

Onde o débito em despesa refere-se a 34% sobre o lucro contábil, o débito em passivo fiscal diferido é 34% sobre os 20.000 reconhecido pela contabilidade agora, porém já deduzido no fiscal e o crédito em IRPJ e CSLL a pagar é 34% sobre o lucro tributável.

- **Diferenças temporárias dedutíveis**

De acordo com Fernández *et al* (2003) ressaltam que estas diferenças originam valores dedutíveis no momento em que se determina o lucro ou o prejuízo fiscal correspondentes a exercícios seguintes, quando efetivamente o valor contábil do ativo seja recuperado e o passivo liquidado.

Essas diferenças temporárias referem-se a situações onde mesmo que contabilmente já esteja reconhecido o custo ou despesa no mês ou exercício, sua dedutibilidade para fins de Tributos sobre o Lucro só ocorrerá em períodos posteriores.

Já segundo Iudícibus *et al* (2007), nestas situações haverá o tributo sobre o lucro pago ou a pagar, mas a despesa relativa ao mesmo só poderá ser apropriada em um período posterior. Se a despesa contabilizada no exercício não é dedutível, se faz necessário reconhecer na despesa por tributos sobre o Lucro à redução

relativa à mesma, surgindo assim um ativo fiscal diferido. São exemplos de diferenças tributárias temporárias conforme a NPC 25:

Provisão para garantia de produtos, registrada na contabilidade no período de sua venda, mas dedutível para fins fiscais somente quando realizada; provisão para gastos com manutenção e reparo de equipamentos, deduzida, para fins fiscais, apenas quando estes forem efetivamente realizados; provisões contabilizadas acima dos limites permitidos pela legislação fiscal, cujos excessos sejam recuperáveis fiscalmente no futuro, tal como a provisão para créditos duvidosos ou em liquidação; provisão para perdas permanentes em investimentos; provisão para riscos fiscais e outros passivos contingentes; receitas tributadas em determinado período, que somente serão reconhecidas contabilmente em período ou períodos futuros, para atender ao Princípio da Competência; amortização contábil de ágio que somente será dedutível por ocasião de sua realização por alienação ou baixa; certos ativos podem ser reavaliados, sem que se faça um ajuste equivalente para fins tributários. A diferença temporária dedutível surge se a base fiscal do ativo exceder seu valor contábil ajustado ao valor de mercado (reavaliação negativa), ou valor de recuperação (NPC 25).

Um exemplo direto aplicável é a provisão para perdas em processos trabalhistas, onde haverá adição no período atual da demonstração e a exclusão se dará no momento efetivo da perda, caso ocorra, como exposto nos quadros abaixo. A tabela 6 mostra um exemplo de provisão, onde deve ser realizada a adição.

Tabela 6: Exemplo de diferença temporária dedutível 1º ano

DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADO		CONTABILIDADE FISCAL	
	1º ANO		1º ANO
CÁLCULO IRPJ/CSLL		CÁLCULO IRPJ/CSLL	
LUCRO ANTES IRPJ/CSLL	R\$ 10.000,00	LUCRO ANTES IRPJ/CSLL	R\$ 10.000,00
BASE DE CÁLCULO	R\$ 10.000,00	PROVISÃO	R\$ 4.000,00
IRPJ/CSLL 34%	R\$ 3.400,00	BASE DE CÁLCULO	R\$ 14.000,00
LUCRO LÍQUIDO	R\$ 6.600,00	IRPJ/CSLL 34%	R\$ 4.760,00

Fonte: Elaborado pela autora

Os lançamentos contábeis para esse exemplo são:

Débito: Despesa de IRPJ e CSLL	3.400,00
Débito: Ativo fiscal diferido	1.360,00
Crédito: IRPJ e CSLL a pagar	4.760,00

Onde o débito em ativo fiscal diferido se dá ao aplicar 34% sobre o valor da provisão para perdas trabalhistas de 4.000,00.

No segundo ano, supondo que a empresa concretizou a despesa, temos a tabela 7, onde se tem a exclusão do valor da provisão para se determinar o lucro líquido.

Tabela 7: Exemplo de diferença temporária dedutível 2º ano

DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADO		CONTABILIDADE FISCAL	
CÁLCULO IRPJ/CSLL	2º ANO	CÁLCULO IRPJ/CSLL	2º ANO
LUCRO ANTES IRPJ/CSLL	R\$ 15.000,00	LUCRO ANTES IRPJ/CSLL	R\$ 15.000,00
BASE DE CÁLCULO	R\$ 15.000,00	PROVISÃO	R\$ 4.000,00
IRPJ/CSLL 34%	R\$ 5.100,00	BASE DE CÁLCULO	R\$ 11.000,00
LUCRO LÍQUIDO	R\$ 9.900,00	IRPJ/CSLL 34%	R\$ 3.740,00

Fonte: Elaborado pela autora

Os lançamentos contábeis para o segundo ano quando se imagina que a empresa realmente teve a despesa fica da seguinte forma:

Débito: Despesa de IRPJ e CSLL	5.100,00
Crédito: Ativo fiscal diferido	1.360,00
Crédito: IRPJ e CSLL a pagar	3.740,00

2.5. Critérios de Reconhecimento dos ativos e passivos fiscais

De acordo com Fabretti, (2006), o fato gerador do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o lucro líquido, nas empresas tributadas pelo lucro real é a obtenção de benefícios econômicos, apurados durante o exercício social ou em períodos trimestrais. Assim sendo, quando a empresa obtém benefício econômico, terá a obrigação de pagar os tributos sobre o lucro.

No entanto, para Higuchi *et al* (2007), a legislação do imposto de renda permite que a pessoa jurídica reduza o lucro real apurado no período-base, mediante a compensação de prejuízos fiscais apurados em períodos-base anteriores, trimestrais ou anuais. Apesar de limitar essa compensação a 30% do lucro líquido e cada período de compensação, a lei não estabelece prazo para a compensação destes prejuízos, ou seja, entende-se que os prejuízos serão compensados em um futuro, se a empresa gerar lucro e continuar em funcionamento.

Hendriksen e Van Breda (2012) afirmam que existindo a possibilidade da compensação dos prejuízos, no exercício em que estes venham a ocorrer, a empresa terá um benefício fiscal que será realizável em algum exercício futuro. O referido benefício fiscal reduz o prejuízo fiscal do exercício corrente, originando um ativo fiscal que, embora não seja um valor a receber, pois raramente haverá um direito fiscal contra o governo, representa um ativo por imposto diferido. Reconhecendo este crédito fiscal a empresa tem a possibilidade de lucro maior (ou prejuízo menor) depois dos tributos sobre o lucro. Desta forma, se não houver a probabilidade de geração de lucros tributáveis futuros o ativo por imposto diferido não deve ser reconhecido.

O CPC 32 determina que as empresas devem reconhecer o ativo fiscal diferido com relação a prejuízos fiscais à medida que for provável que no futuro haja lucro tributável suficiente para compensar esses prejuízos. Onde devem ser observados os seguintes aspectos destas normativas com relação aos prejuízos e sua recuperação futura:

- a) A administração da entidade tem a responsabilidade na avaliação da possibilidade de recuperar os prejuízos no futuro;
- b) Quando os prejuízos são recorrentes, há uma séria dúvida sobre a recuperabilidade do ativo diferido;
- c) O reconhecimento de ativo fiscal diferido deve estar relacionado à certeza da continuidade das operações da entidade, pois contrário senso, não seria procedente o lançamento contábil dos ativos fiscais diferidos.

O quadro retirado da apostila Imposto de renda e contribuição social da KPMG (2014) descreve algumas condições para constituição de ativo e passivo fiscal diferido:

Quadro 1: Condições para constituição de ativo e passivo diferido

Condições / Regulações para fins de constituição do Ativo e Passivo fiscal diferido	
Resolução 3059/2002	Atualmente as regras e condições do registro contábil de créditos tributários das Instituições financeiras e demais instituições autorizadas pelo Banco Central estão previstas na resolução nº 3059/2002. (Alterada pela resolução 3655/2008)
Histórico de lucros ou receitas tributáveis	Apresentem histórico de lucros ou receitas tributáveis para fins de imposto de renda e contribuição social, conforme o caso, comprovado pela ocorrência destas situações em, pelo menos, três dos últimos cinco exercícios sociais, período este que deve incluir o exercício em referência.
Expectativa de geração de lucros-Períodos Subsequentes	Haja expectativa de geração de lucros ou receitas tributáveis futuros para fins de imposto de renda e contribuição social, conforme o caso, em períodos subsequentes, baseada em estudo técnico que demonstre a probabilidade de ocorrência de obrigações futuras com impostos e contribuições que permitam a realização do crédito tributário em um prazo máximo de dez anos.
Registro das obrigações fiscais diferidas	O registro de créditos tributários deve ser acompanhado pelo registro de obrigações fiscais diferidas, quando existentes, observando ainda que quando previsto na legislação tributária, havendo compatibilidade de prazos na previsão de realização e de exigibilidade, os valores ativos e passivos referentes a créditos e obrigações tributárias devem ser compensados.

Fonte: Imposto de renda e contribuição social, KPMG (2014).

O CPC 32 diz ainda que o contabilista deve obter junto à administração da entidade, elementos e evidências, aprovados pelo conselho fiscal, se em funcionamento, e pelos órgãos de administração da entidade, que permitam uma avaliação sobre a recuperabilidade do ativo fiscal diferido e à certeza da continuidade das operações da entidade.

Conforme cita o IAS 12 as empresas devem reconhecer um ativo por impostos diferidos, relativos a bases fiscais negativas (prejuízos fiscais) passíveis de compensação futura ou mesmo outros créditos fiscais não aplicados até o momento, somente se houver probabilidade de gerar no futuro, lucros tributáveis que permitam compensar estes prejuízos ou aplicar os créditos fiscais não utilizados.

Para avaliar as possibilidades da obtenção de lucros tributáveis futuros, suficientes para compensar os ativos por impostos diferidos, devem ser considerados os seguintes critérios:

- a) Verificar se a empresa dispõe de diferenças temporárias tributáveis, em montante suficiente para produzir bases tributáveis em quantidade suficiente que permitam compensar os prejuízos fiscais ou aplicar os créditos fiscais não utilizados, antes que estes prescrevam.
- b) Avaliar se a empresa poderá obter lucros suficientes antes que prescrevam os direitos de compensar os prejuízos fiscais ou prescreva a possibilidade de recuperar os créditos fiscais não utilizados.
- c) Realizar um estudo para verificar se os prejuízos fiscais se produzem de maneira recorrente ou se estão relacionados a causas extraordinárias e de improvável repetição.

- d) Avaliar a existência de oportunidades fiscais que possam gerar bases tributáveis suficientes para compensar os prejuízos fiscais pendentes ou aplicar os créditos fiscais antes de sua prescrição.

2.6. Critérios de Mensuração dos ativos e passivos fiscais

O CPC 32 (2009) estabelece que a mensuração de passivos ou ativos de tributos correntes referentes aos períodos corrente e anterior devem ser mensurados pelo valor esperado a ser pago para as autoridades tributárias, utilizando as alíquotas de tributos (e legislação fiscal) que estejam aprovadas no final do período que está sendo reportado.

Além disso, o CPC informa também que os ativos e passivos fiscais diferidos devem ser mensurados pelas alíquotas que se espera que sejam aplicáveis no período quando for realizado o ativo ou liquidado o passivo, com base nas alíquotas (e legislação fiscal) que estejam em vigor ao final do período que está sendo reportado. Os ativos e passivos correntes e diferidos são geralmente mensurados utilizando as alíquotas de tributos (e legislação fiscal) que estejam em vigor.

Ainda conforme o CPC a entidade deve periodicamente reavaliar o ativo fiscal diferido não reconhecido, e reconhecê-lo, à medida que se tornar provável que no futuro haverá lucro tributável capaz de permitir a recuperação desse ativo.

A mensuração de acordo com o IAS 12, estabelece que ativos e passivos por impostos correntes, procedentes do exercício atual ou de exercícios anteriores, devem ser avaliados pelo valor que se espere pagar ou recuperar junto à autoridade fiscal, utilizando a normativa e as alíquotas vigentes, ou que estejam a ponto de serem aprovadas, na data do balanço.

Estabelece também que os ativos e passivos por impostos diferidos devem ser mensurados de acordo com as alíquotas dos exercícios nos quais se espere realizar os ativos ou pagar os passivos, a partir da normativa em vigor, ou com aprovação iminente na data do balanço. Devem refletir as consequências fiscais que se derivariam da forma como a empresa espera, na data do balanço, recuperar o valor contábil de seus ativos ou liquidar o valor contábil de seus passivos. Está

descrito que as diferenças temporárias serão calculadas tomando como referencia o valor contábil do ativo ou passivo, além disso, os ativos e passivos por impostos diferidos não devem ser descontados.

O IAS também destaca o seguinte:

- a) Nos casos em que se apliquem diferentes alíquotas de imposto, segundo os níveis de lucro tributável, os ativos e passivos por impostos diferidos devem ser avaliados com a utilização das alíquotas médias que se espere aplicar ao lucro ou prejuízo fiscal, nos exercícios nos quais se espere que se repitam as correspondentes diferenças;
- b) Ativo ou passivo fiscal diferido, originado da reavaliação de um ativo não depreciable, será avaliado em função das consequências fiscais derivadas da recuperação do valor contábil deste ativo por meio de venda, independente das bases de avaliação utilizadas para determinar o referido valor contábil deste ativo. Portanto, se a norma fiscal especificasse uma alíquota aplicável ao valor tributável decorrente da venda, e se esta fosse diferente da alíquota aplicável ao valor tributável derivado do uso deste ativo, deve-se aplicar a primeira alíquota na avaliação do ativo ou passivo fiscal diferido, associado com o ativo não depreciable;
- c) O valor contábil de um ativo ou de um passivo por impostos diferidos deve ser submetido à revisão na data de cada balanço.

2.7. Contabilização de impostos correntes e diferidos

De acordo com as normas nacional e internacional, os efeitos fiscais diferidos e correntes devem ser contabilizados de forma adequada, dentro dos grupos específicos, destacados a seguir:

- **No resultado**

A maioria dos passivos fiscais diferidos e dos ativos fiscais diferidos surge quando a receita ou a despesa estão incluídas no lucro contábil do período, mas estão incluídas no lucro tributável (prejuízo fiscal) em período diferente. Conforme o CPC o valor dos tributos sobre o lucro corrente e diferido, apurados de acordo com as normas vigentes, deve ser reconhecido integralmente como despesa ou receita no resultado do exercício. Ele informa ainda que o valor contábil dos passivos e ativos fiscais diferidos pode mudar, mesmo que não se altere o valor das diferenças temporárias correlatas. Isso pode ocorrer como resultado de mudanças nas alíquotas ou norma fiscal, reconsideração da possibilidade de recuperação do ativo fiscal diferido e mudança na maneira pela qual se espera recuperar um ativo. O tributo diferido resultante será reconhecido no resultado.

- **No Patrimônio Líquido**

No CPC 32, também, define-se a contabilização nos resultados abrangentes do tributo corrente ou tributo diferido, se o tributo se referir a itens que são reconhecidos no mesmo período ou em período diferente, fora do resultado. Portanto, o tributo corrente e o diferido que se relacionam a itens que são reconhecidos no mesmo ou em período diferente em outros resultados abrangentes. Estes são a alteração no valor contábil advinda da reavaliação do imobilizado, nesse caso, o montante dos impostos e contribuições relativo à diferença entre o valor contábil e sua correspondente base fiscal deve ser, integralmente provisionado, no momento do registro da reavaliação, mediante a utilização de conta retificadora da reserva de reavaliação.

De acordo com o livro Normas Internacionais de Contabilidade (2006) da Deloitte, reavaliação de ativos representa imposto de renda diferido credor, classificado no passivo não circulante e calculado sobre o valor da reserva de reavaliação de ativos imobilizados, no patrimônio líquido.

Conforme o IAS 12, há situações relacionadas com outras receitas / ganhos que requerem que seus efeitos fiscais, mesmo estando relacionados ao Patrimônio Líquido, devam ser reconhecidos no resultado. Serve de exemplo a reavaliação de

ativos para fins de tributação quando a mesma estiver relacionada com uma reavaliação contábil de um período anterior, ou com uma que se espera que seja levada a efeito num período futuro.

2.8. Critérios de Apresentação e Divulgação dos ativos e passivos fiscais

Como cita o CPC 32, No balanço patrimonial, o ativo e o passivo fiscal devem ser apresentados separadamente de outros ativos e passivos, assim como o ativo e o passivo fiscais diferidos devem distinguir-se dos correntes. 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. Somente deve-se compensar ativos e passivos fiscais se, tendo direito legal para tanto, pretender quitá-los em bases líquidas, ou simultaneamente realizar o ativo e liquidar a obrigação.

A IAS 12, também apresenta as denominações anteriores, além de informar que para as empresas que realizam a distinção entre grupos de contas correntes e não correntes em suas demonstrações contábeis, a IAS 12 proíbe que sejam classificados como ativos ou passivos correntes, os ativos ou passivos por impostos diferidos. No que se trata de compensação uma empresa somente poderá compensar os ativos por impostos com os passivos por impostos correntes quando tenha reconhecido legalmente, diante da autoridade fiscal, direito de compensar os valores reconhecidos nestas contas ou quando tiver a intenção de liquidar as obrigações líquidas resultantes, ou mesmo de realizar os ativos e liquidar simultaneamente as dívidas que tenha compensado com eles.

O livro de Normas Internacionais de Contabilidade (2006), afirma que a IAS 12, no que se trata de movimentação das contas patrimoniais, exige que a entidade divulgue essas movimentações, destacando as principais transações, a exemplo das que possuem contrapartidas com contas de resultado e contrapartidas com contas do patrimônio líquido.

O referido livro ainda faz uma comparação com as normas brasileiras, onde informa essas normas não exigem que a entidade divulgue as mutações ocorridas nas contas dos impostos diferidos durante os exercícios que estão sendo apresentados, bem como a natureza das principais transações, sejam elas, provisão para perdas de ativos, provisão para contingências, entre outras, que geram impostos diferidos.

São três as principais informações a serem divulgadas em notas explicativas de acordo com o livro: valores dos impostos correntes e diferidos debitados ou creditados diretamente no patrimônio líquido, conciliação entre gastos com impostos computados no resultado e a aplicação das alíquotas desses impostos sobre o resultado contábil antes desses impostos e créditos fiscais não reconhecidos no ativo do balanço patrimonial.

3. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com o desenvolvimento do trabalho, pode-se perceber a importância dos profissionais na transição as normas internacionais, assim como a importância de se atualizarem frequentemente para colocá-las em prática, deixando as empresas em situação de igualdade na divulgação de informações se comparadas as empresas internacionais, o que é importante para a empresa, mas também para a profissão contábil como um todo.

A qualidade e transparência das informações geradas se adotando as normas internacionais é bem maior se comparando as práticas antigas. Nos últimos anos, mais do que nunca, o contador deve estar consciente da necessidade de se relacionar com outras áreas do conhecimento humano relacionadas à contabilidade tais como direito, economia e administração para que o contador possa ter sucesso na administração de sua carreira neste novo cenário que se faz presente. A grande vantagem das normas internacionais de contabilidade que estão sendo adotadas no Brasil é o fato de se tratar de um conjunto completo de normas para todos os tipos de empresas e sua adoção deve ser integral.

Pode-se verificar no decorrer do trabalho que todos os objetivos propostos, assim como o problema da pesquisa foram alcançados com sucesso. Dessa forma, tratando-se do objetivo geral que é abordar o tratamento contábil dado aos tributos sobre o lucro com base no CPC 32, essa questão foi apresentada nos tópicos 2.7 a 2.9, onde se relatam a respeito dos critérios de mensuração, reconhecimento e apresentação dos tributos sobre o lucro, bem como nos exemplos práticos demonstrados.

No desenvolvimento da pesquisa, na medida em apresentou um breve relato sobre a história da contabilidade, foi alcançado o que se pretendia no primeiro objetivo específico. Já no início da pesquisa os itens 2.1 e 2.2 evidenciaram a importância da profissão e do profissional contábil nas mudanças trazidas pelas normas internacionais.

O segundo e terceiro objetivos específicos foram abordados simultaneamente no tópico 2.5, onde foram apresentados os conceitos de tributos correntes e diferidos, bem como dos principais conceitos descritos no CPC. O tratamento dado

pelo fisco também foi exposto com clareza, a partir dos artigos do regulamento do imposto de renda e quadros exemplificando adições e exclusões aceitas pelo fisco, na intenção de se obter o lucro real das empresas para tributação.

Como sugestão para estudos futuros, seria interessante uma comparação mais ampla da contabilização dos tributos sobre o lucro de empresas brasileiras e estrangeiras, com foco no lucro das entidades, visto que a legislação brasileira possui dois tributos sobre o lucro, e adições e exclusões bem definidas pelo fisco, o que torna a carga tributária maior se comparada aos outros países que adotam o IFRS.

REFERENCIAS

BRASIL. CPC 32. **Comitê de Pronunciamentos Contábeis**. Norma Brasileira. Disponível em <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos>>. Acesso em 28 Set. 2015.

BRASIL. Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Institui o Código Civil. **Diário Oficial da União**. Legislação Federal. Brasília, DF, 30 dez. 2007. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm#art1>. Acesso em 28 Set. 2015.

BRASIL. AP CONTABILIDADE. **História da Contabilidade**. Disponível em: <http://www.apcontabilidade.com.br/historiacontabilidade.htm>>. Acesso em: 28 Set. 2015.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. **Princípios Fundamentais e Normas Brasileiras de Contabilidade**. 3. ed. Brasília: CFC, 2008.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. 2013

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução 560**. 1983. Disponível em: <http://www.portaldecontabilidade.com.br/legislacao/resolucaocfc560.htm>>. Acesso em 10 Out 2015

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução 1055**. 2005. Disponível em <http://www.portaldecontabilidade.com.br/legislacao/cfc1055.htm>>. Acesso em 10 Out 2015.

BRASIL. **Decreto Lei de origem**. Disponível em: <http://www.portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/lei1249.pdf>>. Acesso em: 18 Set. 2015.

BRASIL. **Decreto 3.000. Regulamento do Imposto de Renda**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso em: 22 Fev 2016.

BRASIL. PORTAL TRIBUTÁRIO. **AJUSTES AO LUCRO LÍQUIDO NO LUCRO REAL**. Disponível em: http://www.portaltributario.com.br/guia/ajustes_lucro_real.html>. Acesso em: Maio 2016.

BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Institui o Código Civil. **Diário Oficial da União**. Legislação Federal. Brasília, DF, 17 dez. 1976. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404compilada.htm>. Acesso em: 30 Set. 2015.

BRASIL. Norma Brasileira de Contabilidade – **NBC PG 12(R1). Educação Profissional Continuada**. Disponível em: <www.ibracon.com.br> Acesso em: 03 Out. 2015.

BRASIL. **PORTAL EDUCAÇÃO** - Cursos Online : Mais de 1000 cursos online com certificado. Disponível em: <<http://www.portaleducacao.com.br/pedagogia/artigos/48616/o-conceito-de-educacao-continuada#ixzz3nR9nLI00>>. Acesso em: 03 Out. 2015.

CFC. Conselho Regional de Contabilidade. **Lucro Real, RTT e FCONT**. Disponível em: <http://www.crcpr.org.br/new/content/download/eventos/2498/LUCRO_REAL.pdf>. Acesso em: Abr. 2016.

IBRACON. NPC 25. **Contabilização do imposto de renda e da contribuição social**. Disponível em: <<http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/detPublicacao.php?cod=139>> . Acesso em: 15 Abr. 2016.

FILHO, José Franciso Ribeiro; LOPES, Jorge; PEDERNEIRAS, Marcleide. **Estudando Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas S.A, 2009.

GOMES, S. M. da S.; et al. **Nível de Conhecimento dos Futuros Profissionais Contabilidade**. Reuni: Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade. ISSN: 2237-3667, Vol. 5, n. 2, p.104-121, 2015.

HENDRIKSEN, ELDOS; VAN BRENDA, Michael F. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

IBRACON – Instituto Brasileiro de Contadores. **Princípios Contábeis**. 2.Ed. São Paulo: Atlas, 1992.

IUDICIBUS, Sergio de; et al. **Contabilidade Introdutória**. 11. ed. São Paulo: Atlas S.A, 2010.

LISBOA, Lázaro Plácido. **Ética Geral e Profissional em Contabilidade**. 2. ed. São Paulo: Atlas S.A, 1997.

NIYAMA, J. K.; SILVA, C. A. T. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2008. 309p.

REIS, Anderson de Oliveira; et al. **Perfil do Profissional Contábil: Habilidades, Competências e Imagem Simbólica**. São Paulo. 2014.

SANTOS, Edilene Santana; CALIXTO, Laura. **Impactos do início da harmonização contábil internacional (lei 11.638/07) nos resultados das empresas abertas**. RAE-eletrônica, v. 9, n. 1, Art. 5, jan. /jun. 2010.

SCHLINDWEIN, A. C. **O ensino de Ciências Contábeis nas Instituições de Ensino da Mesorregião do Vale do Itajaí/SC**: uma análise das contribuições curriculares da Resolução CNE/CES N. 10/2004. Dissertação de Mestrado, Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, SC, Brasil, 2007.

TEIXEIRA, Elizabeth. **As três metodologias**: acadêmica, da ciência e da pesquisa. Rio de Janeiro: Vozes, 2005.

DELOITTE. **Normas Internacionais de Contabilidade**.- IFRS. São Paulo: Atlas, 2006.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 10. ed.. São Paulo: Atlas. 2006.

FIPECAFI; Ernst & Young. **Manual de Normas Internacionais de Contabilidade**. 2ª.Edição. São Paulo: Atlas, 2009

HIGUCHI, H, HIGUCHI, F. H. e HIGUCHI, C. H. **Imposto de Renda das Empresas: Interpretação e Prática**. 32. ed. São Paulo: IR Publicações, 2007.

IUDÍCIBUS, S., MARTINS, E. e GELBCKE, E R. **Manual de Contabilidade das Sociedades dor Ações**. 7ª Edição, São Paulo: Atlas, 2007.

KPMG. **Tributos sobre o Lucro: Alguns aspectos críticos**. 2012

KPMG. **Ativo diferido de imposto de renda da pessoa jurídica e de contribuição social sobre o lucro líquido – aspectos fiscais e contábeis**. 2014