

## ADERÊNCIA DAS EMPRESAS DO SETOR ALIMENTÍCIO AOS REQUISITOS DE EVIDENCIAÇÃO EXIGIDOS NO CPC 32 – TRIBUTOS SOBRE O LUCRO

Dyego Teles de Lima  
Carlos Adriano Santos Gomes Gordiano  
Amanda Vitória Vieira da Silva  
Luana Andresa Alves Monteiro Caula

### RESUMO

O presente estudo, aborda o assunto sobre a aderências das Empresas com relação aos requisitos de evidenciação do CPC 32, que dispõe sobre os tributos sobre o lucro e todo o seu tratamento contábil. Dessa forma teve como objetivo identificar qual o nível de aderência dos requisitos de evidenciação do CPC 32 praticado pelas empresas do setor alimentício listadas na Brasil, Bolsa, Balcão - B3 S.A e adicionalmente, pretende-se caracterizar as empresas do setor de alimento e estabelecer *ranking* de aderência das Companhias da amostra. Assim analisou-se o número de 14 Empresas listadas na B3 e que tem relação com o setor de alimentos, visto a importância que esse setor tem na economia brasileira. O período considerado foi de 2016 a 2018. O estudo identificou que 13 das 14 Empresas apresentaram resultados satisfatórios com relação ao nível de aderência aos 18 requisitos relacionados. Ranqueando os requisitos, analisou-se que os itens 1, 2, 3 e 7, tidos na norma como os principais a serem evidenciados, obtiveram 100% de aderência pelas Companhias. No geral, percebeu-se que as Empresas demonstraram preocupação em seguir a norma, pois a maioria dos itens a serem evidenciados, estavam nas notas explicativas, com exceção daqueles que eram condicionados a ocorrência de algum evento.

**Palavras-chave:** Evidenciação dos Tributos sobre o Lucro. CPC 32. *Disclosure*.

### 1 INTRODUÇÃO

O processo de harmonização e convergência das normas contábeis nas empresas brasileiras às normas internacionais, torna-se cada vez mais importante, pois seus diferentes usuários necessitam compreender o que está sendo apresentado, de forma clara e objetiva (BARBOSA; DIAS; PINHEIRO, 2009). Para Gómez e Yagüe (2003), é papel da contabilidade fornecer as informações econômicas necessárias da empresa, aos mais diversos públicos que manifestam interesse sobre a situação da entidade. Assim, é crescente a necessidade da transparência e qualidade das informações divulgadas pelas instituições (QUEIROZ; et al, 2013), quanto mais transparente e coerente nas informações, for a entidade, mais confiança terá o investidor, bem como governo, cliente e os demais interessados.

A criação da Lei 11.638/07, foi resultado de diversos fatos importantes que ocorreram no país no âmbito contábil, como a criação de instituição com intuito de desenvolver estudos da área contábil (BRAGA; ALMEIDA, 2008), tais como, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis que, dentre diversos pronunciamentos, no ano de 2009, divulgou o CPC 32 – Tributos sobre o lucro e que está alinhado com a Norma Internacional de Contabilidade IAS 12. O CPC 32 (2009) dispõe de definições, tratamentos contábeis dos tributos sobre o lucro assim como também a evidenciação deles nas Demonstrações Financeiras das instituições, através dos requisitos de evidenciação disponíveis nesta mesma norma.

Segundo o artigo 5º do Código Tributário Nacional – CTN “os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria” (BRASIL, art. 5, 1966). A Constituição Federal de 1988 acrescentou também outras classes de tributos, que não constavam no CTN de 1966, assim

adequando-se a situação atual do país. Pode-se entender também, que o tributo deve ser instituído pelo Estado e é um produto resultado das diversas interações entre empresas e/ou contribuintes e o próprio Estado, onde este último atua também com o objetivo de promover uma organização social, deste modo todos são influenciados pelo sistema tributário vigente em cada país (CABELLO; PEREIRA, 2012).

São exemplos de impostos: o Imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviço (ICMS), que é um imposto estadual, também como o Imposto sobre produtos industrializados (IPI), Imposto sobre operações financeiras (IOF), Imposto sobre a Renda (IR), esses três são impostos federais. Existem também as Contribuições sociais como a Contribuição para o financiamento da seguridade social (COFINS), Programa de Integração social (PIS) e a Contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL). É objeto de análise desse estudo, as informações contidas nas demonstrações financeiras das Companhias, a respeito do Imposto de renda (IR) e da Contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), que são os tributos incidentes sobre o lucro, observando-se a evidenciação deles praticada pelas empresas e conforme a norma do CPC 32.

Sendo assim, de acordo com Iudícibus (2015), o *disclosure*, ou evidenciação, são as informações de ordem qualitativa e quantitativa que devem ser divulgadas ordenadamente, evitando deixá-las de fora dos demonstrativos formais. Para todos os efeitos, a divulgação da informação deve ser feita com qualidade, tem que ser clara e evidente, não deixando nenhuma dúvida para as partes interessadas, permitindo, assim, que a compreensão da informação seja imediata (QUEIROZ et al., 2013); (GALLON; BEUREN, 2006). Mediante isso, pode-se observar a importância da divulgação das informações de forma correta e organizada para que seja possível a compreensão de todos os usuários da informação.

O debate sobre os tributos é algo bastante recorrente nas companhias empresariais dos diversos setores, pois afeta suas atividades e tem impacto no seu fluxo de caixa. Considerando-se que o Brasil é um dos maiores produtores e exportadores de alimentos do mundo, segundo dados veiculados em 2018 pelo Jornal Estadão e Revista Globo Rural, optou-se nesse trabalho por estudar o setor alimentício da Brasil, Bolsa, Balcão - B3, mais especificamente as Empresas que atuam diretamente na produção, distribuição e/ou comercialização dos alimentos processados e bebidas. Segundo Pandini, Stüpp e Fabre (2017) e a própria B3, as Companhias que compõem esse ramo da economia e estão listadas na B3, pertencem ao Setor econômico do Consumo não cíclico, que tem como produto principal os bens de consumo não duráveis, como por exemplo os alimentos e bebidas.

Ressalte-se a importância do setor de alimentos na economia brasileira, conforme informações publicadas em 2019 pela ABIA – Associação Brasileira da Indústria de Alimentos, seja pela relevante movimentação de recursos, ou por ser responsável pela geração de um grande número de empregos, diretos e indiretos, ou mesmo por sua posição estratégica de fornecedor de insumos para o mercado interno. Nesse sentido as empresas deste setor devem receber atenção com relação à transparência e clareza na publicação das Demonstrações financeiras no que concerne às questões tributárias da Instituição, especialmente na averiguação dos requisitos de evidenciação estabelecidos pelo CPC 32, assim surge o seguinte problema de pesquisa a ser respondido: Qual o nível de aderência dos requisitos de evidenciação do CPC 32 praticado pelas empresas do setor alimentício listadas na Brasil, Bolsa, Balcão - B3 S.A?

Com base no exposto, o presente estudo tem como objetivo geral, examinar a aderência das empresas do ramo alimentício listadas na Brasil, Bolsa, Balcão - B3 S.A aos requisitos de

evidenciação do CPC 32. Adicionalmente, pretende-se caracterizar as empresas do setor de alimento e estabelecer *ranking* de aderência.

O tema abordado nesse estudo é importante para verificar a aplicação dos requisitos de evidência do CPC 32 nas companhias proporcionando o acompanhamento da saúde financeira da Empresa, ação relevante dado a posição estratégica desse setor dentro da sociedade. É um assunto relevante para o meio acadêmico, pois propicia um maior desenvolvimento nos estudos sobre a contabilidade financeira e tributária, com os seus aspectos práticos, a fim de aplicar essa pesquisa de forma consistente e sempre atualizada, contribuindo também no ambiente profissional.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 Evidenciação Contábil

Para Carvalho et al (2006) e Lopes e Martins (2007), o *disclosure* é parte integrante do processo contábil que abrange o reconhecimento, mensuração e evidência. De acordo com Aquino e Santana (1992), Niyama e Gomes (1996) e Hendriksen e Breda (1999), que abordam o assunto sobre evidência e divulgação das informações, tratando o *disclosure* como a veiculação de informações de forma clara e precisa, que deve haver qualidade nas informações e na própria divulgação, propiciando assim o entendimento imediato do que está sendo informado, pois essas informações servirão de base para as tomadas decisões e envolvem a entidade como um todo.

Vale ressaltar que a evidência está diretamente relacionada com a transparência da empresa e esta pode ser conceituada como “a abrangente disponibilidade de informação relevante e confiável sobre o desempenho periódico, situação financeira, oportunidades de investimento, governança, valor e risco das empresas de capital aberto”(BUSHMAN; PIOTROSKI; SMITH, 2004, p. 1).

Diante desse contexto, observa-se a importância da evidência para o usuário da informação, pois é através dos relatórios ele terá ciência situação da entidade, em seus aspectos patrimoniais, financeiros, tais como a rentabilidade da empresa (FALCÃO, 1995).

Quinteiro e Medeiros (2005) destaca a importância da evidência de informações contábeis relevantes, pois diminuem a assimetria de informações no mercado, resultando também na redução do risco que os investidores correm nas tomadas de decisões. Em consonância com esse pensamento, Ponte e Oliveira (2004, p. 9) ressaltam que “as empresas podem adotar diferentes formas de evidência, mas devem fornecer informações em quantidade e qualidade que atendam às necessidades dos usuários das demonstrações contábeis”.

Conforme Dalmácio e De Paulo (2004) e Iudícibus (2015), em concordância com Hendriksen e Breda (1999), os métodos clássicos de evidência das demonstrações contábeis, envolvem a sua forma e apresentação; as informações entre parênteses; as notas de rodapé ou notas explicativas; os quadros e demonstrativos suplementares; os comentários do auditor e os relatórios da auditoria. Por sua vez, o CPC 32 determina que a evidência das informações contábeis, devem ser feitas separadamente para os principais elementos que compõem o resultado tributário, bem como apresentar a conciliação do resultado tributável com o resultado societário. As informações como combinações de negócios, alíquota, contingência de ativos e

passivos, também devem estar presentes na divulgação das informações (LANNES; QIU; MACIEL, 2015)

Há também os padrões de evidenciação que são basicamente segregados em dois tipos: obrigatória, que tem sua regulamentação pela lei 6.404/76 e pela CVM, e a voluntária, no caso da governança corporativa e dos relatórios socioambientais, no qual estão compreendidas as informações que não constam no escopo das informações, que impreterivelmente devem ser divulgadas pelas empresas.

As informações evidenciadas nos relatórios emanados pela contabilidade devem ser capazes de auxiliar os usuários em seus processos decisórios. Pensando nisso, o CPC 00 (2011), que trata da estrutura conceitual, classifica as características qualitativas em dois grupos: as fundamentais e as de melhoria, elas propiciam que a evidenciação contábil alcance a necessidade do usuário da informação com um nível de satisfação aceitável. A relevância e a representação fidedigna, são as subdivisões das características fundamentais, enquanto a primeira trata da relevância das informações prestadas, da materialidade, o quanto essa informação fará diferença na tomada de decisão, a outra dita que todas as informações relevantes devem estar dispostas nas demonstrações de forma completa e objetiva, de modo que representem em números e palavras a realidade econômica da Empresa. As características qualitativas de melhoria são a comparabilidade, verificabilidade, tempestividade e compreensibilidade, entendendo-se assim, que são fatores primordiais para auxiliar na tomada de decisões.

## **2.2 Tributação sobre o lucro e o CPC 32**

Há diferentes categorias de tributos na legislação tributária brasileira, os impostos, contribuição de melhoria e taxas (CTN, 1966). Os impostos representam um grande montante na arrecadação, tanto nos Estados quanto para o poder federal, e destaca-se o imposto sobre a renda – IR, da esfera federal, porque é a maior receita do governo e é um grande responsável por manter a máquina pública (LANNES; QIU; MACIEL, 2015). Outro tributo que a pessoa jurídica deve recolher é a contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL, que igualmente ao IR, incide sobre o resultado da empresa (CABELLO; PEREIRA, 2012).

Existem regimes de tributação distintos, como Lucro Presumido, Lucro Arbitrado, Simples Nacional e o Lucro Real. Os três primeiros são utilizados por pequenas e médias empresas, por apresentarem receita anual inferior ou igual a 78 milhões, conforme limites disponíveis no site da Receita federal em 2018. Já as grandes empresas e as que estão listadas na B3, adotam o Lucro Real, devido ao seu nível de faturamento anual ser superior a 78 milhões. Vale ressaltar, que por força de lei, determinadas Empresas, tais como aquelas do setor bancário, são obrigadas a adotar o Lucro Real. Vale ressaltar, que essas grandes Companhias, estão sujeitas a legislação brasileira, no que tange a apuração, reconhecimento e divulgação dos resultados, dessa forma, devem também seguir as diretrizes impostas pelo CPC, inclusive o CPC 32, objeto de interesse desse estudo.

O CPC 32 foi aprovado em 15 de Setembro de 2009 pela Deliberação da CVM Nº 599/2009. Este CPC passou a vigorar a partir dos exercícios encerrados do ano de 2010 e como meio de comparação, as demonstrações financeiras de 2009 e 2010 deveriam ser divulgadas de forma conjunta (CVM Nº 599, 2009). Essa norma tem como objetivo “estabelecer o tratamento contábil para os tributos sobre o lucro” (CPC, 2009, p.2). De acordo com o CPC 32, a problemática desse procedimento é a forma de contabilizar os efeitos fiscais atuais e futuros de futura recuperação do valor contábil dos ativos e “operações e outros eventos do período atual

que são reconhecidos nas demonstrações contábeis da entidade”(CPC, 2009, p.2). A norma ainda exige que as Instituições façam a contabilização dos efeitos fiscais das transações, da mesma forma que fazem a contabilização de outras transações e eventos, assim os efeitos fiscais para essas transações e outros eventos, serão igualmente reconhecidos no resultado (CPC, 2009).

As obrigações fiscais diferidas, são conseqüências das diferenças temporárias, que é amplamente tratada pelo CPC 32, segundo Martins et al (2013), e conforme o Regime de Competência, essas obrigações fiscais já são presentes na empresa, porém, há a postergação de pagamento desse passivo para os exercícios contábeis seguintes. Para Hendriksen e Breda (1999), não são as diferenças permanentes que causam uma discrepância entre o lucro tributável e o lucro contábil divulgado, são as diferenças temporárias que afetam esse resultado. Por isso a relevância do CPC 32, que estabelece uma conexão entre a contabilidade societária e fiscal, definindo a forma do reconhecimento desses eventos contábeis nas empresas.

De acordo com Lopes (2008), Cabello e Pereira (2012), Lannes, Qiu e Maciel (2015), para efeito de apuração, no regime do Lucro Real, o IR e a CSLL são apurados sobre o lucro ou resultado contábil das empresas, que é obtido pela diferença entre as receitas e despesas do exercício social, seguindo as diretrizes de ajustes dispostas no Regulamento do Imposto de Renda – RIR, ajustes esses que ocorrem no Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR, adicionando despesas não dedutíveis, excluindo receitas não tributáveis e as compensações possíveis. Pelo montante que deve ser arrecadado pelas empresas, pela complexidade de apuração e controle do IR e CSLL, compreende-se a relevância que deve ser dada para contabilização correta desses tributos.

Martins et al (2013, p. 688), salientam que “é também fundamental a 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”. O Pronunciamento contábil N° 32 ainda define no seu Alcance, a especificidade da expressão Tributos sobre o Lucro e o que nele está incluso

2. Para fins deste Pronunciamento, a expressão tributo sobre o lucro inclui 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 (CPC, 2009, p.3).

Assim, de acordo com o disposto supracitado e em concordância com Martins et al (2013), pode-se entender que o Imposto de renda – IR e a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL, são os tributos de que trata a norma do CPC 32.

Em 13 de Maio de 2014, houve a publicação da Lei 12973/14, que tem como objetivo a regulamentação e “sanar algumas dificuldades na legislação tributária brasileira, no que tange regulamentação fiscal juntamente com a societária” (MENESES, 2017, p. 2). Tais alterações trazidas pela lei, influencia na forma de reconhecimento, tratamento contábil, entendimento societário e fiscal dos tributos sobre o lucro IRPJ e CSLL (IOB, 2014).

### 2.3 Pesquisas relacionadas

Mesmo antes da divulgação do CPC 32, pesquisas relacionadas ao assunto, eram desenvolvidas no meio acadêmico. É o caso de Kronbauer, Rojas e Souza (2007), comparava as normas brasileiras, que na época eram a Deliberação CVM 273/1998 e a Resolução aprovada pelo CFC N° 998/2004, com a IAS 12, que foi divulgada pelo IASB. Lopes (2008), tomando

por base a IAS Nº 12, analisou a evidenciação das informações tributárias em grandes empresas brasileiras. Nesses trabalhos identificou-se, que mesmo de maneira tímida e sem um grande cuidado com a forma, havia uma preocupação das empresas em divulgar as informações tributárias, talvez também por conta da preocupação em ser transparente e com isso atrair a atenção dos investidores.

Após verificar-se trabalhos referentes às normas anteriores ao CPC 32, destaca-se as pesquisas recentes e posteriores a divulgação da nova Norma, abordando sobre a evidenciação contábil, que é o caso de Querquilli (2011), que ao analisar 104 empresas listadas no Novo mercado da BOVESPA, com exercício encerrado em 2009, constatou a baixa adesão às evidenciações das informações tributárias no momento da adesão voluntária às Normas internacionais. Por sua vez, o resultado obtido por Cabello e Pereira (2012), que analisando 250 empresas em 2009 e 272 em 2010, identificaram a evolução da apresentação dos dados contábeis, segundo a norma vigente sobre os tributos sobre o lucro, mas que poderia conter melhor evidenciação na apuração do IRPJ e CSLL, resultado parecido com o obtido por Lannes, Qiu e Maciel (2015), que verificaram o nível de evidenciação do lucro tributável das empresas petrolíferas atuantes no Brasil, tomando por base os itens de evidenciação indicados no CPC 32 e constataram na análise das demonstrações dessas empresas, do período de 2010 a 2014, que elas estavam atendendo a norma vigente, mas que o resultado poderia melhorar.

Tratando sobre os ativos fiscais diferidos e o gerenciamento de resultados contábeis, Gomes (2013) analisou as demonstrações de 284 Empresas listadas na Bolsa de valores, mercadorias e futuro, nos exercícios de 2010 e 2011, a fim de identificar os fatores determinantes do reconhecimento dos ativos fiscais diferidos, matéria essa tratada pelo CPC 32, chegando a conclusão que as Empresas com porte menor tinham maior tendência no reconhecimento dos ativos. Também com uma pesquisa tratando sobre a contabilização dos tributos diferidos, Braz (2015) analisou o setor de Construção Civil e identificou nas 20 Empresas da amostra no ano de 2014, que elas alinhavam-se à norma do CPC 32, com relação ao registro contábil desses ativos. Nesse mesmo contexto, dos ativos fiscais diferidos, Meneses (2017) buscou identificar as origens desses ativos fiscais e analisar os fatores explicativos desses ativos em 74 Empresas do Novo mercado listadas na BM&FBovespa nos anos de 2014 a 2016, com isso a autora observou nas Demonstrações das Empresas, o nível de evidenciação de 90,73% das origens dos ativos fiscais diferidos.

### **3 METODOLOGIA**

A presente pesquisa se caracteriza como descritiva, segundo Beuren et al (2008), esse tipo de pesquisa descreve as situações, em seus comportamentos e elementos, de uma amostra analisada, possibilitando assim a sua classificação. Nesse contexto, esse trabalho examina e descreve o nível de evidenciação que as Empresas possuem aos requisitos presentes no CPC 32.

Os procedimentos adotados no estudo são de natureza documental e bibliográfico. Dentre as empresas do setor de Consumo não cíclico da B3, que é onde estão enquadradas as Empresas do setor de alimentos, conforme definem Pandini, Stüpp e Fabre (2017) e Queiroz (2017), optou-se em estudar aquelas dos subsetores de alimentos processados (segmentos de carnes e derivados e alimentos diversos), bebidas e comércio e distribuição, pois são empresas ligadas diretamente a produção de alimentos humanos e são representativas na geração de empregos, no montante monetário gerado na economia. Diante de uma população de 22 Empresas, 14 compuseram a amostra desse estudo. A exclusão de 08 entidades se deu pelo fato

delas pertencerem ao mercado internacional, onde apenas negociam certificados representativos de valores mobiliários, os conhecidos BDRs, conforme explica a B3 em seu site, esses BDRs são emitidos por instituições financeiras brasileiras e além disso, essas Companhias não divulgam suas Demonstrações financeiras conforme a legislação brasileira. Diante do exposto, o quadro 1 apresenta as empresas relacionadas para o estudo:

Quadro 1 – Empresas relacionadas para estudo

<b>Empresas listadas na B3</b>		
<b>Ordem</b>	<b>Consumo não Cíclico</b>	<b>subsetor</b>
<b>1</b>	BRF S.A	alimentos processados
<b>2</b>	Excelsior Alimentos S.A	alimentos processados
<b>3</b>	JBS S.A	alimentos processados
<b>4</b>	MARFRIG GLOBAL FOODS SA	alimentos processados
<b>5</b>	MINERVA S/A	alimentos processados
<b>6</b>	MINUPAR PARTICIPACOES SA *	alimentos processados
<b>7</b>	CAMIL ALIMENTOS S.A	alimentos processados
<b>8</b>	CONSERVAS ODERICH SA	alimentos processados
<b>9</b>	J.MACEDO S/A	alimentos processados
<b>10</b>	JOSAPAR Joaquim Oliveira S/A Participações	alimentos processados
<b>11</b>	M DIAS BRANCO SA IND E COM DE ALIMENTOS	alimentos processados
<b>12</b>	AMBEV S/A	Bebidas
<b>13</b>	ATACADÃO S.A	Comércio e distribuição
<b>14</b>	COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO	Comércio e distribuição

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

Os dados da pesquisa foram obtidos através das demonstrações financeiras padronizadas, divulgadas nos sítios das entidades e/ou da B3, assim foi feita análise das notas explicativas, a fim de extrair os dados que correspondem aos requisitos de evidenciação exigida no CPC32, identificando a aderência dessas empresas aos requisitos e quais as companhias mais aderentes. É de natureza qualitativa, para o tratamento dos dados. Utilizou-se como técnica de coleta de dados a documentação indireta, pois os dados foram obtidos através de arquivos públicos, elaborados e publicados pelas empresas estudadas. Conforme a coleta dos dados, iniciou-se a análise de conteúdo, a fim de dar maior embasamento a pesquisa e procurar responder ao questionamento desse trabalho.

As informações requeridas sobre os tributos sobre o lucro nas demonstrações contábeis, são elencadas pelo CPC 32. Embora haja diversas informações listadas pela norma do CPC 32, conforme Lannes, Qiu e Maciel (2015) e Querquilli (2011), algumas não necessitariam ou não seriam aplicáveis a situação da empresa, pois para informação ser evidenciada, dependeria da ocorrência de um evento econômico. Dessa forma, tomando por base o trabalho de Lannes, Qiu e Maciel (2015), tem-se os requisitos de evidenciação selecionados no quadro a seguir, que seriam os itens mais relevantes segundo o trabalho mencionado.

Quadro 2 – Requisitos de evidênciação do CPC 32.

Item	Descrição
1	Despesa/receita tributária corrente
2	Ajustes reconhecidos
3	Valor da despesa/receita com tributos diferidos – diferenças temporárias
4	Valor da despesa/receita com tributos diferidos – diferenças nas alíquotas
5	Prejuízo fiscal não reconhecido – redutor de despesa tributária
6	Prejuízo fiscal não reconhecido – redutor de despesa diferida
7	Despesa/receita com tributo diferido – baixa de ativos
8	Valor da despesa/receita tributária – erros contábeis
9	Tributos diferidos e correntes somados relacionados com os itens que são debitados ou creditados
10	Valor do tributo sobre o lucro relacionado a cada componente de outros resultados abrangentes
11	Relacionamento entre despesa tributária e lucro contábil
12	Valor da despesa/receita com tributos diferidos – alterações nas alíquotas
13	Alterações nas alíquotas aplicáveis
14	Valor das diferenças temporárias, créditos fiscais, prejuízos fiscais não utilizados
15	Valor total das diferenças temporárias associadas com investimentos
16	Diferenças temporárias e créditos fiscais não utilizados
17	Valor dos efeitos tributários de dividendos aos sócios
18	Valor do ativo fiscal diferido – Natureza da evidência

Adaptado de: Lannes, Qiu e Maciel (2015)

O presente instrumento conta com dezoito requisitos de evidênciação dos 26 itens listados pelo CPC 32. A fim de verificar a aderência recorre-se ao uso de scores com as seguintes pontuações: 01 (um) para indicar a ocorrência da informação e 0 (zero) para não ocorrência. Ao final os dados foram compilados em planilha, quando foi possível ranquear as 14 Empresas da pesquisa, bem como os requisitos de evidênciação do CPC 32.

É importante destacar, que os itens 5,6 e 8, dependem da ocorrência de outros fatores ou que ocorra algum fato econômico na Companhia para esses requisitos serem evidenciados, assim, para análise, considerou-se como não se aplica a não evidênciação pelas Empresas, a fim de fazer a proporção no que realmente for a cabível a cada Empresa.

## 4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

### 4.1 DIVULGAÇÃO DOS REQUISITOS DO CPC 32

Conforme mencionado na seção anterior, os dados analisados estão presentes nas notas explicativas das Empresas do presente estudo. Assim, identificou-se o nível de atendimento que as Companhias estão prestando à norma do CPC 32, de acordo com a tabela 3 abaixo, que apresenta os escores atingidos pelas Empresas no ano de 2016.



Tabela 1 Atendimento ao requisito de evidência do CPC 32 (2016).

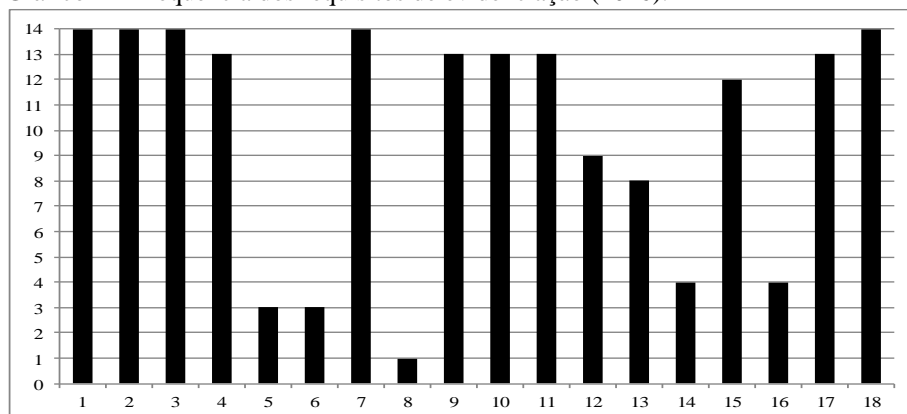
Empresa		Requisitos de evidência																		
Ordem	Nome	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	Total
1	AMBEV S/A	1	1	1	1	-	-	1	-	1	1	1	1	1	0	1	0	1	1	13
2	ATACADÃO S.A	1	1	1	1	-	-	1	-	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	15
3	BRF S.A	1	1	1	1	1	1	1	-	1	1	1	0	1	0	1	1	1	1	15
4	CAMIL ALIMENTOS S.A	1	1	1	1	-	-	1	-	1	1	1	1	1	0	1	0	1	1	13
5	COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO	1	1	1	1	-	-	1	-	1	1	1	1	0	0	1	0	1	1	12
6	CONSERVAS ODERICH SA	1	1	1	1	-	-	1	-	1	1	1	0	0	1	0	0	1	1	11
7	Excelsior Alimentos S.A	1	1	1	1	-	-	1	-	0	1	1	1	1	1	0	0	1	1	12
8	J.MACEDO S/A	1	1	1	1	-	-	1	-	1	1	1	1	1	0	1	0	1	1	13
9	JBS S.A	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	18
10	JOSAPAR Joaquim Oliveira S/A Participações	1	1	1	1	-	-	1	-	1	1	1	1	0	0	1	0	1	1	12
11	M DIAS BRANCO SA IND E COM DE ALIMENTOS	1	1	1	1	-	-	1	-	1	1	1	1	0	0	1	0	1	1	12
12	MARFRIG GLOBAL FOODS SA	1	1	1	1	1	1	1	-	1	1	1	0	1	0	1	0	1	1	14
13	MINERVA S/A	1	1	1	1	-	-	1	-	1	1	1	0	0	0	1	1	1	1	12
14	MINUPAR PARTICIPACOES S.A	1	1	1	0	-	-	1	-	1	0	0	0	0	0	1	0	0	1	7
Total		14	14	14	13	3	3	14	1	13	13	13	9	8	4	12	4	13	14	

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

No ano de 2016 a Empresa JBS S.A destaca-se como a que evidenciou todos os requisitos relacionados do CPC 32. Assim, foi a única a divulgar o item 8, que trata de erros contábeis, logo, esse requisito foi o que apresentou a menor frequência. De fato, para as Companhias apresentarem esse requisito, dependem que ocorra o evento, não sendo assim apenas optativo mas condicional. Por outro lado, ao contrário das demais empresas e a única que está abaixo do nível de 10 requisitos evidenciados, tem-se a Companhia Minupar Participações S.A, que obteve o número de sete itens divulgados, deixando de fora também os requisitos com a maior incidência, que estão presentes nas notas explicativas das outras companhias como os itens 4, 9, 10, 11 e 17.

O gráfico 1 a seguir, demonstra as frequências que cada requisito teve nas notas explicativas das Empresas do Estudo, onde 14 é o máximo que pôde ser alcançado, dessa forma, apresentam-se os itens 1,2,3,7 e 18 com esse número de ocorrências.

Gráfico 1 – Frequência dos requisitos de evidência (2016).



Fonte: Dados da pesquisa (2019)

No decorrer da pesquisa, conforme também apontado por Querquilli (2011), não foi observada uma padronização nas notas explicativas das Companhias, muito provavelmente pela omissão dos pronunciamentos contábeis anteriores com relação a produção de notas explicativas para os tributos sobre o lucro.

Para o ano de 2017, tem-se a conjuntura demonstrada na tabela 4, onde não identificou-se uma variação muito relevante do nível de evidência dos itens, com relação ao ano de

2016, mantendo uma frequência satisfatória do atendimento aos requisitos para maioria das Empresas.

Tabela 1 Atendimento ao requisito de evidência do CPC 32 (2017).

Empresa		Requisitos de evidência																	Total	
Ordem	Nome	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17		18
1	AMBEV S/A	1	1	1	1	-	-	1	-	1	1	1	1	1	0	1	0	1	1	13
2	ATACADÃO S.A	1	1	1	1	-	-	1	-	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	15
3	BRF S.A	1	1	1	1	1	1	1	-	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	17
4	CAMIL ALIMENTOS S.A	1	1	1	1	-	-	1	-	1	1	1	1	1	0	1	0	1	1	13
5	COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO	1	1	1	1	-	-	1	-	1	1	1	1	0	0	1	0	1	1	12
6	CONSERVAS ODERICH SA	1	1	1	1	-	-	1	-	1	1	1	0	0	1	0	0	1	1	11
7	Excelsior Alimentos S.A	1	1	1	1	-	-	1	-	0	1	1	1	1	1	0	0	1	1	12
8	J.MACEDO S/A	1	1	1	1	-	-	1	-	1	1	1	1	1	0	1	0	1	1	13
9	JBS S.A	1	1	1	1	1	1	1	-	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	17
10	JOSAPAR Joaquim Oliveira S/A Participações	1	1	1	1	-	-	1	-	1	1	1	1	0	0	1	0	1	1	12
11	M DIAS BRANCO SA IND E COM DE ALIMENTOS	1	1	1	1	-	-	1	-	1	1	1	1	0	0	1	0	1	1	12
12	MARFRIG GLOBAL FOODS SA	1	1	1	1	1	1	1	-	1	1	1	1	1	0	1	0	1	1	15
13	MINERVA S/A	1	1	1	1	-	-	1	1	1	1	1	0	0	0	1	1	1	1	13
14	MINUPAR PARTICIPACOES S.A	1	1	1	0	-	-	1	-	1	1	1	0	0	0	1	0	0	1	9
	Total	14	14	14	13	3	3	14	1	13	14	14	11	8	5	12	4	13	14	

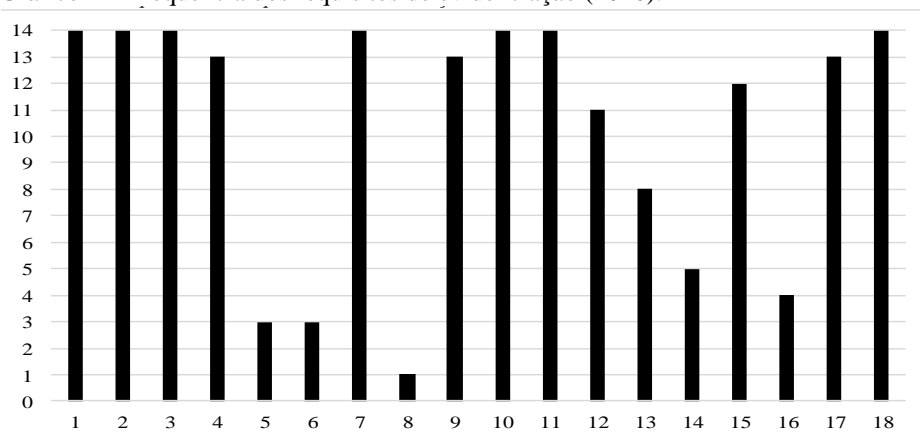
Fonte: Dados da pesquisa (2019)

Ainda mantendo-se abaixo do nível de 10 itens evidenciados, figura a Empresa Minupar S.A, mesmo tendo seu índice melhorado em dois requisitos, em comparação ao ano de 2016, quando passou a integrar nas Notas explicativas da Empresa, as informações dos requisitos 10 e 11, onde a Companhia foi a única a não evidenciar esses dois itens no ano de 2016. Nos dados de 2017, observa-se que as Empresas BRF S.A e a JBS S.A, obtiveram o mesmo nível de evidência, tendo em suas notas explicativas 17 requisitos cada, ambas deixaram de divulgar o item número 8, que como já abordado, depende de um evento para ser considerado.

Vale ressaltar, que tanto a JBS S.A quanto a BRF S.A, são do segmento do Novo Mercado da B3, que conforme em seu site, explica que as Companhias enquadradas nesse segmento, possuem o mais alto nível de Governança corporativa e transparência, fazendo com que essas Empresas adotem, voluntariamente, práticas adicionais às que já são exigidas por lei. Quatro Empresas aparecem com 12 requisitos evidenciados, são a Excelsior Alimentos S.A, Josapar S.A, M Dias Branco S.A e a Companhia Brasileira de Distribuição - CBD, que mantêm a tendência e o satisfatório nível de evidência.

De acordo como apresentado no gráfico 2, que mostra a constância dos requisitos da norma, observa-se que sete requisitos apareceram nas notas explicativas das quatorze Empresas da amostra, dois itens a mais que no ano de 2016 com essa a frequência máxima. Além dos requisitos 1,2,3,7 e 18, que foram evidenciados por todas as Empresas no ano anterior, em 2017 os itens 10 e 11 também passaram a ser cumpridos por todas as Companhias. Manteve-se com apenas uma evidência, o requisito número 8, que nesse ano da pesquisa, foi divulgado pela Empresa Minerva S.A, diferentemente do ano anterior, quando a única Companhia a divulgá-lo foi a JBS S.A. Seguem os dados para melhor apreciação:

Gráfico 1 – Frequência dos requisitos de evidênciação (2016).



Fonte: Dados da pesquisa (2019)

No ano de 2018, as Empresas permaneceram com a mesma tendência para divulgação dos requisitos, não observando-se, igualmente em 2017, uma variação muito significativa no nível de evidênciação. A Empresa MARFRIG S.A, como igualmente a JBS S.A e a BRF S.A, apresentou dezessete requisitos em sua Nota explicativa, figurando entre as três Empresas que mais evidenciaram em 2018. Destaco que a MARFRIG S.A, desde 2016, só aumentou a aderência aos requisitos do CPC 32, obtendo os números de divulgação de quatorze, quinze e dezessete itens respectivamente nos anos de 2016, 2017 e 2018. Ressalto que a Companhia também faz parte do Segmento do Novo Mercado da B3, da mesma forma que a JBS S.A e a BRF S.A. Também melhorou seu nível de evidênciação, com relação aos anos de 2016 e 2017, a Empresa Minerva S.A, que apresentou quatorze itens no ano de 2018, aumentando um requisito evidenciado a cada ano.

As Entidades Camil S.A e Atacadão S.A, divulgaram quinze requisitos cada em suas notas explicativas, sendo as duas outras Empresas que mais aderiram aos itens contidos no CPC 32. A seguir está a tabela 5, com os dados das Empresas no ano de 2018.

Tabela 1 Atendimento ao requisito de evidênciação do CPC 32 (2018).

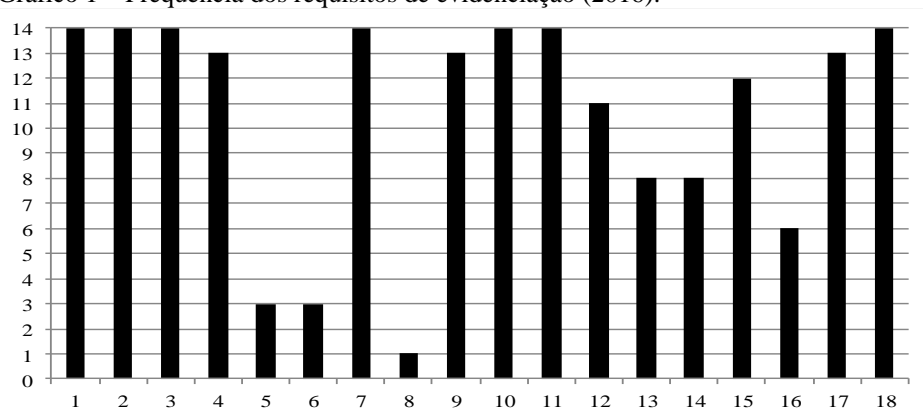
Ordem	Empresa Nome	Requisitos de evidênciação																		Total
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	
1	AMBEV S/A	1	1	1	1	-	-	1	-	1	1	1	1	1	0	1	0	1	1	13
2	ATACADÃO S.A	1	1	1	1	-	-	1	-	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	15
3	BRF S.A	1	1	1	1	1	1	1	-	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	17
4	CAMIL ALIMENTOS S.A	1	1	1	1	-	-	1	-	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	15
5	COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO	1	1	1	1	-	-	1	-	1	1	1	1	0	0	1	0	1	1	12
6	CONSERVAS ODERICH SA	1	1	1	1	-	-	1	-	1	1	1	0	0	1	0	0	1	1	11
7	Excelsior Alimentos S.A	1	1	1	1	-	-	1	-	0	1	1	1	1	1	0	0	1	1	12
8	J.MACEDO S/A	1	1	1	1	-	-	1	-	1	1	1	1	1	0	1	0	1	1	13
9	JBS S.A	1	1	1	1	1	1	1	-	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	17
10	JOSAPAR Joaquim Oliveira S/A Participações	1	1	1	1	-	-	1	-	1	1	1	1	0	0	1	0	1	1	12
11	M DIAS BRANCO SA IND E COM DE ALIMENTOS	1	1	1	1	-	-	1	-	1	1	1	1	0	0	1	0	1	1	12
12	MARFRIG GLOBAL FOODS SA	1	1	1	1	1	1	1	-	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	17
13	MINERVA S/A	1	1	1	1	-	-	1	1	1	1	1	0	0	1	1	1	1	1	14
14	MINUPAR PARTICIPACOES S.A	1	1	1	0	-	-	1	-	1	1	1	0	0	0	1	0	0	1	9
	Total	14	14	14	13	3	3	14	1	13	14	14	11	8	8	12	6	13	14	

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

Os requisitos que mais tiveram a aderência das Empresas permaneceram os mesmos de 2017, foram os itens 1,2,3,7, 10, 11 e 18. Com uma alteração quase nula dos níveis de evidênciação das Empresas no ano de 2018, tem-se praticamente os mesmos resultados de 2017 para os itens de divulgação, pois somente três Companhias apresentaram variação em seus

números de requisitos divulgados, foram a MARFRIG S.A, MINERVA S.A e CAMIL S.A. Sendo assim, os itens que apresentaram uma diferença em suas frequências, que neste caso foi um aumento, foram o 14 e 16, conforme dados do gráfico abaixo:

Gráfico 1 – Frequência dos requisitos de evidenciação (2016).



Fonte: Dados da pesquisa (2019)

#### 4.2 NÍVEL DE EVIDENCIAÇÃO CONSOLIDADO

Após fazer as análises anuais, obtêm-se embasamento para complementar a pesquisa tratando os resultados de forma consolidada, a fim de informar com clareza e exatidão quais as Empresas mais aderentes aos requisitos de evidenciação do CPC 32 e quais os itens mais divulgados de acordo com a pesquisa. Para ter-se uma melhor visualização do resultado e com isso melhor entendimento, segue a tabela número 6 que detém os dados das Empresas dos anos 2016, 2017 e 2018, mostrando a quantidade de requisitos evidenciados por cada Companhia anualmente. Aproveitando a oportunidade, ranqueou-se as Empresas conforme a aderência total, levando em consideração os três anos.

Tabela 4 – Ranking de aderência das empresas

Colocação	Empresa	2016	2017	2018	% Aderência
1º	JBS S.A	18	17	17	100%
2º	BRF S.A	15	17	17	100%
3º	MARFRIG GLOBAL FOODS SA	14	15	17	100%
4º	ATACADÃO S.A	15	15	15	100%
5º	CAMIL ALIMENTOS S.A	13	13	15	91%
6º	MINERVA S/A	12	13	14	87%
6º	J.MACEDO S/A	13	13	13	87%
6º	AMBEV S/A	13	13	13	87%
7º	Excelsior Alimentos S.A	12	12	12	80%
7º	JOSAPAR Joaquim Oliveira S/A Participações	12	12	12	80%
7º	M DIAS BRANCO SA IND E COM DE ALIMENTOS	12	12	12	80%
7º	COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO	12	12	12	80%
8º	CONSERVAS ODERICH SA	11	11	11	73%
9º	MINUPAR PARTICIPACOES S.A	7	9	9	56%

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

A JBS S.A ficou em primeiro lugar, sendo a única Empresa na pesquisa a ter evidenciado todos os dezoito requisitos do estudo, isso ocorreu na Nota explicativa no ano de 2016. A Companhia permaneceu com o mesmo desempenho nos outros anos, deixando de evidenciar apenas um requisito em cada ano, alcançando um índice de 96% em seu nível de evidenciação. Respectivamente em segundo e terceiro lugar, as Empresas BRF S.A e

MARFRIG S.A, cresceram com relação ao número de itens divulgados. Essas entidades estão no topo da lista desse estudo, porém, é importante salientar, que os cinco primeiros lugares da pesquisa, tendo a quarta colocação Atacadão S.A e a quinta CAMIL S.A, são de Empresas do Segmento Novo Mercado da B3, atestando o objetivo desse segmento, que é a transparência e o alto padrão de Governança Corporativa. As cinco primeiras Empresas da lista, também têm o seu nível de divulgação superior a 75%, demonstrando uma alta performance no atendimento ao CPC 32.

Empatadas em sexto lugar, as Companhias Minerva S.A, J.Macedo S.A e a AMBEV S.A, obtiveram o mesmo desempenho com relação as suas divulgações, mas destaco que a Empresa Minerva S.A, teve uma melhora crescente durante os anos. Quatro Entidades permaneceram com os mesmos resultados ao longo dos três anos, onde tiveram variação nula em seus números de requisitos evidenciados. As Companhias Excelsior S.A, JOSAPAR S.A, M Dias Branco S.A e a CBD, permaneceram com a mesma performance nos três anos de pesquisa, cada Empresa divulgou doze requisitos anualmente, tendo 67% de aderência.

Nas últimas posições, observa-se duas Instituições: Em penúltimo lugar a Conservas Oderich S.A, que ocupa a oitava posição e em última colocação a MINUPAR S.A, ficando apenas em nono lugar. A Oderich S.A ficou com um nível de aderência de 61%, enquanto a última colocada não os 50% de apresentação dos requisitos, ficando bem atrás das demais Empresas.

Conforme o CPC 32 (2009) os principais componentes da despesa (receita) tributária devem ser divulgados separadamente. Neste quesito as Empresas demonstraram uma aderência de 100%, pois estão entre os requisitos que atingiram essa marca de ocorrência, em termos numéricos de 42 vezes divulgados, os itens 1, 2, 3 e 7 que tratam da receita/despesa tributária corrente, ajustes reconhecidos e os tributos diferidos, e são mencionados na norma como os principais componentes. A tabela 7 apresenta o ranque dos requisitos de evidenciação.

Tabela 5 – Ranking dos requisitos de evidenciação

Colocação	Requisitos de Evidenciação	2016	2017	2018	Ocorrência	% Ocorrência
1°	1	14	14	14	42	100%
	2	14	14	14	42	100%
	3	14	14	14	42	100%
	7	14	14	14	42	100%
	18	14	14	14	42	100%
2°	10	13	14	14	41	98%
	11	13	14	14	41	98%
3°	4	13	13	13	39	93%
	9	13	13	13	39	93%
	17	13	13	13	39	93%
4°	15	12	12	12	36	86%
5°	12	9	11	11	31	74%
6°	13	8	8	8	24	57%
7°	14	4	5	8	17	40%
8°	16	4	4	6	14	33%
9°	5	3	3	3	9	21%
	6	3	3	3	9	21%
10°	8	1	1	1	3	7%

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

Também obteve 100% de aceitação pelas Companhias o requisito 18, onde consta a informação da natureza da evidência dos ativos fiscais diferidos. Onze requisitos obtiveram um percentual acima dos 75% de aderência pelas Empresas, somente cinco dos dezoito itens

relacionados para o trabalho ficaram abaixo dos 50% de divulgação, isso porque esses requisitos dependem de outros fatores e eventos, como já explicado nos parágrafos anteriores. Por esse motivo o item 8 tem o menor percentual de divulgação entre os requisitos relacionados para o estudo.

O desempenho das Companhias, em estar divulgando uma grande quantidade de requisitos em suas notas explicativas, deve-se ao fato que o CPC 32 foi publicado em 2009 e as Empresas tiveram um bom tempo de adaptação, pois o período da pesquisa é de 2016 a 2018 devido ao fato de terem surgido legislações pertinentes a contabilização e reconhecimento de tributos, o que impacta de forma direta na divulgação das Empresas.

## **5 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

O presente estudo objetivou examinar a aderência das Empresas do ramo alimentício, aos requisitos de evidenciação do CPC 32, que trata dos tributos sobre o lucro, considerando para análise as Companhias listadas na B3, verificando os dados do período de 2016 a 2018. Além desse objetivo geral, propor-se a caracterizar as empresas do setor de alimento e estabelecer ranking de aderência.

Diante disso, identificou-se o nível de evidenciação das quatorze Empresas da amostra, aos dezoito requisitos de evidenciação relacionados para o estudo, utilizando os dados contidos nas Notas Explicativas dessas instituições, onde constatou-se as Companhias mais aderentes que são: JBS S.A, BRF S.A, MARFRIG Global Foods S.A, ATACADÃO S.A e CAMIL Alimentos S.A, ambas do segmento do Novo Mercado da B3. A maioria das Empresas apresentaram um bom nível de evidenciação, ficando acima dos 50% de requisitos divulgados, resultado que atesta a transparência das Instituições, com relação as informações tributárias e fiscais. No geral, observou-se uma preocupação das Empresas em seguir o que a norma dita com relação aos requisitos.

Adicionalmente, caracterizou-se as Empresas do Ramo alimentício, tomando por base as informações no site da B3 e os trabalhos anteriores de Pandini, Stüpp e Fabre (2017) e Queiroz (2017), que indicaram as Companhias de alimentos no Setor de consumo não cíclico da B3. Além disso, ranqueou-se as Empresas de acordo com o nível de evidenciação delas, como mencionado no parágrafo anterior.

Como alguns dos itens relacionados do CPC 32 eram condicionados a ocorrência de outros eventos, houve uma limitação do Estudo quanto a isso, pois não houve acesso aos dados internos das Empresas para atestar o não acontecimento dos eventos. Além disso, pelas informações prestadas nas Notas explicativas, não poderia ser identificado quais requisitos seriam aplicáveis aquelas Instituições.

Para pesquisas futuras relacionadas com este tema, sugere-se a ampliação do período do estudo, o cruzamento de outros dados relacionados aos tributos diferidos e a verificação mais aprofundada dos ativos/prejuízos fiscais das Empresas, pois esses são pontos que poderão modificar o resultado da pesquisa.

## **REFERÊNCIAS**

AQUINO, W.; SANTANA, A. C. Evidenciação. **Caderno de Estudos**. FIPECAFI. n. 5. jun. 1992.

BARBOSA NETO, João Estevão; DIAS, Warley de Oliveira; PINHEIRO, Laura Edith Taboada. Impacto da Convergência para as IFRS na Análise Financeira: um estudo em

- empresas brasileiras de capital aberto. **Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 20, n. 4, p. 131-153, outubro/dezembro 2009.
- BEUREN, I. M., et al. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- BRAGA, Hugo Rocha; ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Mudanças Contábeis na Lei Societária**. São Paulo: Atlas, 2008.
- BRASIL. **Lei Nº 5.172**, de 25 de Outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)>. Acesso: 14 de Maio de 2018.
- \_\_\_\_\_. **Constituição Federal da República Federativa do Brasil**, de 5 de Outubro de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)> . Acesso: 14 de Maio de 2018.
- BRAZ, Renan Palhares Torreão. **Contabilização de Tributos Diferidos no Setor de Construção Civil**. 2015. Monografia – Universidade de Brasília, Brasília, 2015. Disponível em: [http://bdm.unb.br/bitstream/10483/12386/1/2015\\_RenanPalharesTorreaoBraz.pdf](http://bdm.unb.br/bitstream/10483/12386/1/2015_RenanPalharesTorreaoBraz.pdf). Acesso: 12 de Abril de 2019.
- BUSHMAN, Robert M. e PIOTROSKI, Joseph D. e Smith, Abbie J., O que determina a transparência corporativa? (1 de dezembro de 2003). **Journal of Accounting Research** 2004, 42 (2). Disponível em: <<https://ssrn.com/abstract=428601>> Acesso: 4 de Outubro de 2018.
- CABELLO, Otávio Gomes; PEREIRA, Carlos Alberto. **Análise dos efeitos das práticas de tributação do lucro na effective tax rate (ETR) das Companhias abertas brasileiras: Uma abordagem da teoria das escolhas contábeis**. 2012. 144 f. Tese de Doutorado - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012.
- CARVALHO, José Ribamar Marques de; ALBUQUERQUE, Lúcia Silva; ALMEIDA, Karla Katiúscia Nóbrega de; LIMEIRA, Marizelma Patriota. Um estudo exploratório sobre a importância do Disclosure no âmbito do processo decisório. **Revista Academia – Revista de Divulgação em Ciências Jurídicas e Contábeis**, Sousa, PB, v. 1, 2006.
- CASTILLO, J. **Impuesto Sobre Beneficios – NIC 12**. In: Normas Internacionales de Contabilidad - NIC/NIIF. Barcelona: Ediciones Gestión 2000, 2004.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução n.º 1.055/07**, de 7 de Outubro de 2005. Cria o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), e dá outras providências. 2005. Disponível em: [http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/Res\\_1055.pdf](http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/Res_1055.pdf) Acessos em 11 de Maio de 2018
- \_\_\_\_\_. **Pronunciamento Conceitual Básico. Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis**. Brasília, 2011. Disponível em <[http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/147\\_CPC00\\_R1.pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/147_CPC00_R1.pdf)>, acessado em: 31 de Março de 2019.
- \_\_\_\_\_. **Sumário da Comparação das Práticas Contábeis Adotadas no Brasil com as Normas Internacionais de Contabilidade – IFRS**. São Paulo: IBRACON, p.18, 2006.
- COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. **Deliberação nº 599**. São Paulo, 2009. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/export/sites/cvm/legislacao/deliberacoes/anexos/0500/deli599.pdf>>. Acesso em 13 de Maio de 2018

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). **Pronunciamento Técnico CPC 32 – Tributos sobre o Lucro**, de 16 de setembro de 2009. Disponível em:

[http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/340\\_CPC\\_32\\_rev%2012.pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/340_CPC_32_rev%2012.pdf)>. Acesso em: 14 de Maio de 2018.

COSTA, Jorge Andrade, YAMAMOTO, Marina Mitiyo, THEÓPHILO, Carlos Renato, A aderência dos Pronunciamentos Contábeis do CPC às Normas Internacionais de Contabilidade. Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 11, 2011, São Paulo, **Anais**. Disponível em: <<https://cgg-amg.unb.br/index.php/contabil/article/view/482/pdf>> Acesso: 13 de Maio de 2018

DALMÁCIO, Flávia Zóboli; de PAULO, Francislene Ferraz Magalhães. A evidenciação contábil: publicação de aspectos sócio-ambientais e econômico-financeiros nas Demonstrações Contábeis. **Brazilian Business Review**, v. 1, n. 2, p. 74-74, 2004.

FALCÃO, Eduardo. Divulgação em demonstrações financeiras de companhias abertas. **Caderno de estudos**, n. 12, São Paulo, FIECAFI, set. 1995.

GALLON, Alessandra Vasconcelos; BEUREN, Ilse Maria. Análise da relação entre evidenciação nos relatórios da administração e o nível de governança das empresas na Bovespa. Salvador/BA: 30º Encontro da ANPAD. **EnANPAD 2006**. Disponível em: <<http://www.anpad.org.br/enanpad/2006/dwn/enanpad2006-fica-0550.pdf>>. Acesso em: 04 de Outubro de 2018.

GÓMEZ A., J. M. e YAGÜE G., J. Á. **Contabilidad y Fiscalidad**. Madrid: Ediciones. Pirámide, 2003.

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

IOB, **Guia prático da lei no 12.973/2014, conversão da mp no 627/2013**, 2014. Disponível em: <<http://www.iob.com.br/newsletterimages/iobstore/sumarios/2014/jul/LIV21207.pdf>> Acesso em 14 de Maio de 2019.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 11. ed. São Paulo/SP: Atlas, 2015.

KRONBAUER, C.A.; ROJAS, J.M.; SOUZA, M.A Tratamento Contábil dos Tributos sobre o Lucro. **Revista de Informação Contábil** - ISSN 1982-3967 - Vol. 3, n. 1, p. 58-88, Jan-Mar/2009.

LANNES, Thereza Cristina de Aquino; QIU, Tingjun; MACIEL, Márcia Cristina. Evidenciação de aspectos tributários nas demonstrações contábeis das empresas petrolíferas atuantes no Brasil. **Revista Mineira de Contabilidade**. Conselho Regional de Contabilidade. Belo Horizonte, . v. 16, n. 3, art. 3, p. 26-35, set./dez. 2015.

LOPES, Tatiana. **A evidenciação das informações tributárias pelas instituições financeiras em face da convergência para as normas internacionais**. 2008. 102 f. Dissertação de Mestrado – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

LOPES, Alexsandro Broedel; MARTINS, Eliseu. **Teoria da contabilidade: uma nova abordagem**. São Paulo: Atlas, 2007.

MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariosvaldo dos; IUDÍCIBUS, Sergio de. **Manual de Contabilidade Societária: Aplicável a todas as sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2013.

MENESES, Geovana Dias. **Evidências das origens do ativo fiscal diferido com base no CPC 32 e fatores explicativos: análise das empresas listadas no novo mercado na BM&FBOVESPA**. 2017.TCC - Universidade Federal do Ceará, Fortaleza-CE, 2017.



Disponível em: <<http://www.repositorio.ufc.br/handle/riufc/30550?mode=full>> Acesso em: 06 de Maio de 2019

NIYAMA, Jorge Katsumi; GOMES, Amaro L. Oliveira. Contribuição ao aperfeiçoamento dos procedimentos de evidenciação contábil aplicáveis às demonstrações financeiras de bancos e instituições assemelhadas. In: **Congresso Brasileiro de Contabilidade**, 15, 1996, Brasília. Anais... Brasília: CFC, 1996.

OLIVEIRA, Luís Martins de; CHIEREGATO, Renato; PERES JUNIOR, José Hernandez; GOMES, Marliete Bezerra. **Manual de contabilidade tributária: textos e testes com as respostas**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

PANDINI, Jardel; STÜPP, Diego Rafael; FABRE, Valkyrie Vieira. **Análise do Impacto das Variáveis Macroeconômicas no Desempenho Econômico-Financeiro das Empresas dos Setores de Consumo Cíclico e Não Cíclico da BM&FBovespa**; 2017. 20 f. TCC (Graduação)- Curso de Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2017.

Disponível em: <<http://revista.crcsc.org.br/index.php/CRCSC/article/view/2606/2011>>.

Acesso em: 13 de Março de 2019.

PONTE, Vera Maria Rodrigues; OLIVEIRA, Marcelle Colares. A prática da evidenciação de informações avançadas e não obrigatórias nas demonstrações contábeis das empresas brasileiras. **Revista Contabilidade & Finanças**. São Paulo: USP, n. 36, p. 7-20. set./dez. 2004.

QUEIROZ, Dimas Barreto de; NOBRE, Fábio Chaves; SILVA, Wesley Vieira da; ARAÚJO, Aneide Oliveira. Transparência dos municípios do Rio Grande do Norte: avaliação da relação entre o nível de disclosure, tamanho e características socioeconômicas. **Revista Evidenciação Contábil & Finanças**. João Pessoa (PB), v.1, n. 2, jul./dez. 2013.

QUERQUILLI, Alexandre Garcia. Evidenciação das informações dos tributos sobre o lucro pelas companhias listadas no novo mercado da Bovespa. **8º Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade**. São Paulo/SP 28 e 29 Julho de 2011. Disponível em:

<<http://www.congressousp.fipecafi.org/anais/artigos112011/532.pdf>>. Acesso em: 13 de Maio de 2018.

QUINTEIRO, Luis Gustavo do Lago; MEDEIROS, Otávio Ribeiro. Evidenciação contábil e volatilidade dos retornos das ações no Brasil. In: Encontro da Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração - ENANPAD, 29., 2005, Brasília. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2005. Disponível em:

<<http://www.anpad.org.br/admin/pdf/enanpad2005-fica-0986.pdf>> Acesso em: Out de 2018.