

FAUSTO ANTÔNIO ZIMMERMANN

**OS PRINCÍPIOS CONTÁBEIS X LEGISLAÇÃO DO
IMPOSTO DE RENDA: ALGUNS CONFLITOS**

Monografia apresentada à
Universidade Federal de Santa Catarina
como um dos pré-requisitos para a
obtenção do grau de bacharel em
Ciências Contábeis.

Orientador: Professor Luiz Felipe
Ferreira, Msc.

Florianópolis, 2005

FAUSTO ANTÔNIO ZIMMERMANN

**OS PRINCÍPIOS CONTÁBEIS X LEGISLAÇÃO DO
IMPOSTO DE RENDA: ALGUNS CONFLITOS**

Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão de curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota (média) de **8,5** atribuída pela banca constituída pelo orientador e membros abaixo.

14 de Fevereiro de 2005

Profº. Luiz Felipe Ferreira, Msc
Coordenador de Monografias do Departamento de Ciências Contábeis

Professores que Compuseram a banca:

Profº Luiz Felipe Ferreira, Msc (Orientador)
Departamento de Ciências Contábeis UFSC
Nota Atribuída **9,02**

Profº Loreci João Borges, Dr
Departamento de Ciências Contábeis UFSC
Nota Atribuída **7,02**

Contador Luiz Carlos Ventura, Esp
Departamento de Ciências Contábeis UFSC
Nota Atribuída **9,82**

Florianópolis, 2005

À Nazareno e Nadir, meus pais

À Fernanda, minha irmã

À Andréa, minha namorada

Agradeço à meu professor Luiz Felipe Ferreira pela atenção e orientação despendida durante esta jornada e a todos que, de alguma forma colaboraram para a realização dessa pesquisa.

“Jamais se pode esquecer que, como ciência social, a contabilidade depende da sabedoria, do julgamento e da integridade dos contadores”.

(Eldon S. Hendriksen)

RESUMO

Nesta pesquisa é abordada a importância de se elaborar uma escrituração correta, alicerçada nos princípios e normas contábeis, além de retratar alguns conflitos existentes entre a legislação tributária e a ciência contábil. Inicialmente é dada uma visão da contabilidade como ciência social, o seu principal objetivo e seus principais usuários. Na seqüência, é apresentado um breve histórico de como surgiu a contabilidade tributária e o que foi feito para a contabilidade deixar de ser considerada um mal necessário pelos seus usuários e passar a ser uma ferramenta essencial para a tomada de decisões. Também é dado um enfoque ao Livro de Apuração do Lucro Real e de que forma este influencia diretamente na escrituração contábil. Por fim, são apontados alguns elementos que são considerados mais importantes originados por determinação legal, visando pesquisar os respectivos conflitos que surgem face ao confronto com o conceito doutrinário que deveria nortear os princípios fundamentais de contabilidade, isso porque, infelizmente, o governo, como um dos maiores usuários da contabilidade e com o poder de criar leis, acaba, por interesse próprio, desvirtuando o objeto da contabilidade. Essa pesquisa mostra a devida importância que os princípios têm para a ciência contábil e o respeito que os profissionais desta área devem ter para com estes, obedecendo-os sempre, para que se garanta um elevado nível cultural da profissão. Finalizando, ressalta-se de que forma algumas leis não respeitam os princípios, tendo assim a ciência contábil que buscar alternativas, ajustes, para atender à legislação.

PALAVRAS-CHAVE: Importância, Princípios, Ajustes, Legislação.

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

BP – Balanço Patrimonial

DRE – Demonstração do Resultado do Exercício

DMPL – Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido

DOAR – Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos.

S.A. – Sociedade Anônima

NBC – Normas Brasileiras de Contabilidade.

CFC – Conselho Federal de Contabilidade.

Art. – Artigo

IR – Imposto de Renda

CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

SRF – Secretaria da Receita Federal.

PJ – Pessoa Jurídica.

LIR – Legislação do Imposto de Renda

RIR – Regulamento do Imposto de Renda.

LALUR – Livro de Apuração do Lucro Real.

IN – Instrução Normativa.

PIS/PASEP – Programa de Integração Social.

COFINS – Contribuição Social p/ Financiamento da Seguridade Social.

SIMPLES – Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte.

IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil.

CVM – Comissão de Valores Mobiliários.

SUMÁRIO

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS.....	7
SUMÁRIO.....	8
1 – INTRODUÇÃO.....	9
1.2 TEMA.....	10
1.3 PROBLEMA.....	10
1.4 JUSTIFICATIVA.....	10
1.5 OBJETIVO GERAL.....	11
1.6 OBJETIVOS ESPECÍFICOS.....	11
1.7 METODOLOGIA.....	11
1.8 LIMITAÇÕES.....	13
2. A CONTABILIDADE COMO CIÊNCIA SOCIAL.....	14
2.1 DAS INFORMAÇÕES GERADAS PELA CONTABILIDADE.....	17
2.2 DOS USUÁRIOS DA CONTABILIDADE.....	19
2.3 Os PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE.....	21
2.3.1 O Princípio da Entidade.....	22
2.3.2 O Princípio da Continuidade.....	23
2.3.3 O Princípio da Oportunidade.....	24
2.3.4 O Princípio do Registro pelo Valor Original.....	25
2.3.5 O Princípio da Atualização Monetária.....	26
2.3.6 O Princípio da Competência.....	27
2.3.7 O Princípio da Prudência.....	28
2.4 A CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA.....	29
2.5 LIVRO DE APURAÇÃO DO LUCRO REAL (LALUR).....	32
3 – OS PRINCÍPIOS CONTÁBEIS E A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA: ALGUNS CONFLITOS.....	35
3.1 VENDAS A PRAZO DE UNIDADES IMOBILIÁRIAS.....	35
3.2 GANHO POR EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL.....	39
3.3 DIFERIDO.....	41
3.4 REAVALIAÇÃO DE ATIVOS.....	46
3.5 REGIME DE CAIXA NO LUCRO PRESUMIDO E SIMPLES FEDERAL.....	48
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	51
BIBLIOGRAFIA.....	53

1 – INTRODUÇÃO

A contabilidade é uma ciência que tem por objeto o patrimônio das entidades, o controle, e a sua riqueza patrimonial. Diante disto, utiliza-se de princípios, normas e regras para que atenda a seus usuários de forma segura e padronizada, informando as transações de uma entidade e os reflexos dessas na situação econômico-financeira em uma determinada data. Portanto, a criação dos princípios fundamentais de contabilidade foi imprescindível para que a informação contábil tenha uma linguagem mundialmente inteligível.

Porém, os princípios representam apenas uma das influências que atuam na prática contábil. A política, a economia e a legislação também representam muito nos fatores que se juntam a considerações puramente teóricas para a determinação da prática.

A contabilidade retrata toda a saúde financeira da entidade e, além disso, dá uma visão do futuro a quem lê os relatórios e demonstrações extraídos da sua escrituração, por conseguinte, torna-se uma ferramenta informacional das conseqüências das práticas e políticas tributárias praticadas pelo governo. Governo este que não é um usuário comum da ciência contábil, pois interfere diretamente na escrituração contábil, impondo leis que, por algumas vezes, se sobrepõem aos princípios e normas contábeis.

1.2 TEMA

Os princípios contábeis e a legislação do imposto de renda.

1.3 PROBLEMA

De que forma a escrituração contábil sofre influência da legislação do imposto de renda quando da evidenciação em suas demonstrações?

1.4 JUSTIFICATIVA

A contabilidade tem como uma de suas funções registrar os fatos que envolvem o patrimônio da empresa, baseada em documentos e respeitando os princípios contábeis consagrados mundialmente, no entanto, isso nem sempre acontece, tudo porque a contabilidade sofre influência direta de leis, que acabam por desvirtuar um pouco a sua essência.

Freqüentemente, a legislação tributária, por meio de leis, medidas provisórias e instruções normativas expedidas pelo Senado e pela Secretaria da Receita Federal respectivamente, estabelece dispositivo que, além de tratar de questões tributárias, influencia o modo de contabilização adotado pelas empresas. A problemática é que, em algumas situações, esta influência acaba enviesando o produto final da escrituração contábil, isto porque, quando a legislação tributária trata de contabilização, pode entrar em conflito com as práticas contábeis e, conseqüentemente, conduz as empresas à preparação e divulgação de demonstrações contábeis com dados completamente distorcidos, levando o usuário a fazer análises e tirar conclusões incorretas.

Mesmo tendo apresentado apenas alguns conflitos, este trabalho é relevante, pois mostra divergências existentes entre a legislação do imposto de renda e os princípios contábeis, o que prejudica, consideravelmente, o objeto da contabilidade.

1.5 OBJETIVO GERAL

Quais as particularidades atribuídas à escrita contábil, diante de algumas divergências existentes entre os princípios fundamentais de contabilidade e a legislação do imposto de renda.

1.6 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- * Caracterizar a contabilidade como ciência.
- * Evidenciar os princípios fundamentais de contabilidade e a sua importância.
- * Conceituar e identificar a diferença entre lucro contábil e lucro tributável.
- * Apresentar algumas exigências fiscais conflitantes com as práticas contábeis.

1.7 METODOLOGIA.

O conhecimento científico, para ser considerado como tal, precisa subordinar-se a determinados princípios, regras ou normas, considerados por diferentes estudiosos como princípios, postulados, preceitos, conceitos, ou práticas, que regem o estudo teórico e a aplicação prática de cada ramo do conhecimento humano. Toda pesquisa, para ser bem sucedida, deve responder ao problema abordado, sendo assim, esta tem como objetivo mostrar como a contabilidade sofre influências

constantes em função de algumas divergências que surgem entre os princípios fundamentais de contabilidade e a legislação.

De acordo com GIL (1996:19), “pode se definir pesquisa como o procedimento racional e sistemático que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos”.

Em qualquer pesquisa realizada, seja ela de campo ou de laboratório, é necessário que se utilize um método, pois, se este não garante a obtenção do resultado, mas facilita a detecção de erros ordenando a atividade.

Método é a forma de proceder ao longo de um caminho. Na ciência, os métodos constituem os instrumentos básicos que ordenam de início pensamento em sistemas, traçam de modo ordenado a forma de proceder do cientista ao longo de um percurso para alcançar um objetivo (TRUJILLO, 1974, p. 24)

Esta pesquisa caracteriza-se como exploratória quanto ao objetivo. Nesse sentido, busca-se explorar o assunto proposto, a fim de conhecer mais profundamente o tema visando proporcionar maiores informações sobre o que se vai investigar, explorando os princípios fundamentais e a legislação do imposto de renda, é que se vai identificar várias divergências entre essas ferramentas essenciais utilizadas na contabilidade financeira.

A pesquisa exploratória é desenvolvida no sentido de proporcionar uma visão geral acerca de determinado fato. Portanto, esse tipo de pesquisa é realizado, sobretudo, quando o tema escolhido é pouco explorado e torna-se difícil formular hipóteses precisas e operacionalizáveis. (GIL, 1999, p. 46)

Quanto aos procedimentos, a presente pesquisa se assinala como bibliográfica, uma vez que baseia-se nos princípios contábeis e na legislação, os quais serão explorados em busca da resposta ao problema proposto.

A pesquisa bibliográfica:

Explica um problema a partir de referências teóricas publicadas em documentos. Pode ser realizada independentemente ou como parte da pesquisa descritiva ou experimental. Ambos os casos buscam conhecer e analisar as contribuições culturais ou científicas do

passado existentes sobre um determinado assunto, tema ou problema (CERVO e BREVIAM, 1983, p. 55).

No que diz respeito à abordagem do problema, esta pesquisa segue a linha qualitativa, visto que não pretende abordar instrumentos estatísticos, e sim aprofundar-se no assunto investigado destacando as características que normalmente não são observadas por meio de um estudo quantitativo.

Segundo BRADLEY (1993, p. 38), “na pesquisa qualitativa, o pesquisador é um interpretador da realidade”.

Nesse sentido, esta pesquisa se desenvolve a partir de dados qualitativos, como documentos e registros para a interpretação correta das leis e princípios abordados.

Por fim, a referida pesquisa é aplicada, quanto a sua natureza, já que tem como objetivo gerar conhecimentos para a aplicação prática dirigida à solução de problemas específicos, envolvendo verdades e interesses locais, ou seja, esta tem o propósito de colaborar com os interessados em contabilidade, atentando-os a alguns aspectos que às vezes passam despercebidos pelos profissionais da área, visando, desta forma, despertá-los para situações que lhes são impostas por força de leis.

1.8 Limitações.

Esta pesquisa tem como limitação a utilização de apenas alguns conflitos existentes entre os princípios contábeis e a legislação do imposto de renda, lembrando que qualquer alteração nas leis utilizadas para a elaboração da pesquisa depois de 01 de janeiro de 2005 não foi levada em consideração.

2. A CONTABILIDADE COMO CIÊNCIA SOCIAL.

Percebe-se que a contabilidade chegou à ciência mediante um processo evolutivo, principalmente com o surgimento da escrita e da moeda. Conforme Franco (1997, p19):

A contabilidade, desde seu aparecimento como conjunto ordenado de conhecimentos, com objeto e finalidades definidos, tem sido considerada como arte, como técnica ou como ciência, de acordo com a orientação seguida pelos doutrinadores ao enquadrá-la no elenco das espécies do saber humano.

No entanto, Ludícibus e Marion (1999) afirmam que a contabilidade é uma ciência social, pois é a ação humana que gera e modifica o fenômeno patrimonial. É fato que a contabilidade usufrui de métodos quantitativos como a matemática e a estatística como ferramentas essenciais para o seu desenvolvimento. Aliás, alguns leigos vêem a contabilidade como uma ciência exata justamente pelo fato de ela estar tão atrelada aos números.

A contabilidade, de acordo com SÁ (1995), é uma ciência social, já que estuda as relações sociais ou grupais sob o ponto de vista patrimonial, além das relações de uma entidade com as demais. Através de seus princípios e leis, a contabilidade explica como se formam, de que se compõem os patrimônios, a estrutura e o seu equilíbrio, como são movimentados, em que consistem suas variações, os fenômenos patrimoniais e suas repercussões.

Desse modo, pode-se definir que o patrimônio das entidades é o grande foco da contabilidade, visto que todos os fenômenos que se passam nele, desde seu nascimento até a sua extinção, quer para aumentá-lo, quer para diminuí-lo, ou para conservá-lo em estado estacionário, são observados pela contabilidade, que os põe em equação, no sentido de resolvê-los racionalmente e transformar em leis gerais os resultados das observações obtidas.

Nesse sentido, Ludícibus e Marion (1999, p 56) enfatizam que “o campo de atuação da contabilidade é o patrimônio de toda e qualquer entidade; ela acompanha a evolução qualitativa e quantitativa desse patrimônio”.

Quando se fala em entidade, esta pode ser uma pessoa jurídica ou uma pessoa física, pois ambas podem exercer atividade econômica como meio ou fim.

O objeto delimita o campo de abrangência de uma ciência, tanto nas ciências formais quanto nas factuais, das quais fazem parte as ciências sociais. Na contabilidade, o objeto é sempre o patrimônio de uma entidade, definido como um conjunto de bens, direitos e de obrigações para com terceiros, pertencente a uma pessoa física, a um conjunto de pessoas, como ocorre nas sociedades informais, ou a uma sociedade ou instituição de qualquer natureza, independentemente de sua finalidade, que pode, ou não, incluir o lucro. O essencial é que o patrimônio disponha de autonomia em relação aos demais patrimônios existentes, o que significa que a Entidade dele pode dispor livremente, claro que nos limites estabelecidos pela ordem jurídica e, sob certo aspecto, da racionalidade econômica e administrativa (SÁ, 1995, p. 224).

O patrimônio é um conjunto de bens, direitos e obrigações vinculados à entidade econômico-administrativa, e constitui um meio indispensável para que esta realize seus objetivos, independente do tipo de entidade, seja ela uma pessoa física ou jurídica, ou ainda que esta tenha fins lucrativos ou não. Para alcançá-los, a administração da entidade pratica atos de natureza econômica e financeira, produzindo variações aumentativas e diminutivas na riqueza patrimonial. Com isso, fica evidente que o principal objetivo da contabilidade é fornecer informações de ordem econômica e financeira, as quais facilitam as tomadas de decisão, tanto por parte dos administradores ou proprietários, como também por parte daqueles que pretendem investir na empresa.

Todas as movimentações possíveis de mensuração monetária são registradas pela contabilidade, que, em seguida, resume os dados registrados em forma de relatórios e os entrega aos interessados em conhecer a situação da empresa. Esses interessados, por meio de relatórios contábeis, recordam os fatos

acontecidos, analisam os resultados obtidos, as causas que levaram àqueles resultados e tomam decisões em relação ao futuro.

Os relatórios fornecidos pela contabilidade fornecem subsídios essenciais para a tomada de decisão por parte dos administradores, proprietários ou quem deseja investir na empresa.

Organizar e controlar adequadamente as entidades econômico-administrativas é tarefa dos gestores para que elas atinjam integralmente os seus objetivos. Eles utilizam os relatórios contábeis como subsídios a se posicionarem e, quanto mais precisas forem essas informações, mais eficientes serão as decisões.

O proprietário também utiliza os relatórios da contabilidade para conhecer a situação da empresa e tomar suas decisões. Os investidores da empresa, como fornecedores, bancos aos quais a empresa solicita empréstimos etc., utilizam esses relatórios para conhecer a saúde financeira da empresa. Por exemplo, um banco faz uma análise do Balanço Patrimonial da empresa antes de conceder um empréstimo, com o objetivo de saber se a empresa terá condições de saldar a dívida.

Marion (1982) descreve que o principal objetivo da contabilidade é produzir informações importantes aos usuários auxiliando-os na tomada de decisões, mas atenta que, na nossa economia, principalmente nas pequenas empresas, a contabilidade, infelizmente, vem apenas atendendo às exigências do fisco.

A finalidade da contabilidade é, pois, controlar os fenômenos ocorridos no patrimônio de uma entidade, através do registro, da classificação, da demonstração expositiva, da análise e interpretação dos fatos nele ocorridos, objetivando fornecer informações e orientação – necessária à tomada de decisões – sobre sua composição e variações, bem como sobre o resultado econômico decorrente da gestão da riqueza patrimonial (FRANCO, 1997, p.22).

As informações geradas pela contabilidade são inúmeras, e inúmeros também são os interessados nestas informações. Por isso é grande a responsabilidade de

estarem retratando a mais pura realidade das mutações patrimoniais da entidade em questão.

2.1 DAS INFORMAÇÕES GERADAS PELA CONTABILIDADE

Define-se informação como comunicação ou opinião sobre o procedimento de alguém. A informação contábil, em especial aquela contida nas demonstrações contábeis, notadamente as previstas em legislação, deve propiciar revelação suficiente sobre a entidade, de modo a facilitar a concretização dos propósitos do usuário, revestindo-se de atributos, uma vez que na contabilidade tem-se na informação o produto final.

Segundo Hendriksen & Breda (1999, p. 94):

Existe distinção entre informação e dados, em contabilidade, pois dados devem ser definidos como mensurações ou descrições de objetos ou eventos, enquanto que a informação pode ser definida como dados que têm um efeito surpresa no recebedor. Caso alguém obtenha informações de uma determinada empresa sem o uso da contabilidade, para aquele usuário a contabilidade não produziu informação, e sim dados.

Ou seja, a informação deve provocar confiança para quem a recebe, reduzindo a incerteza, apontando para fatos que o usuário não se ateria sem a influência de quem gerou a informação da forma que lhe foi passada.

Destaca Hendriksen (1999) que as informações que forem prestadas devem ser de qualidade e em quantidade suficiente visando atender ao usuário, portanto, deve ser primeiro identificado um grupo específico de usuários, isolados os propósitos, determinados os tipos de informações que necessitam, levando-se em consideração a forma de apresentação, evitando-se, assim, informações excessivas ou estranhas, enfim, desnecessárias.

As informações quantitativas que a contabilidade produz, quando aplicada a uma entidade, devem possibilitar ao usuário avaliar a situação e as tendências desta com o menor grau de dificuldade possível.

Conforme a RESOLUÇÃO CFC N°785 (1995), as informações que a contabilidade produz, como demonstrações contábeis, escrituração ou registros permanentes e sistemáticos, documentos, livros, diagnóstico, prognósticos, descrições críticas, planilhas, etc, devem propiciar aos seus usuários base segura às suas decisões, pela compreensão do estado em que se encontra a entidade, seu desempenho, sua evolução, riscos e oportunidades que oferece.

De acordo com a Lei das Sociedades por Ações, no seu artigo 176, ao fim de cada exercício social (ano), a diretoria fará elaborar, com base na escrituração contábil, o Balanço Patrimonial (BP), a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), a Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados (DLPA) e a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (DOAR). Tais demonstrações financeiras deverão ser publicadas em dois jornais: no diário oficial e em um jornal de grande circulação. As sociedades anônimas de capital aberto e as grandes S.A. estão obrigadas à elaboração e publicação da demonstração das origens e aplicações de recursos. As demais estão desobrigadas em relação a essa demonstração.

Além das demonstrações obrigatórias, pode-se salientar outras inúmeras informações geradas pela contabilidade que refletem a saúde da entidade e que sinalizam ao gestor sobre o passado, presente e futuro desta no ambiente econômico.

Para produzir informações, a contabilidade deverá identificar a quem se destina e qual o propósito da informação, porque a premissa básica é que o usuário,

alvo das informações, possua um entendimento do que está sendo apresentado. Afinal, o principal objetivo para o qual a informação é dirigida é facilitar avaliações sobre decisões de investimentos e julgamentos sobre a qualidade do desempenho da administração.

2.2 DOS USUÁRIOS DA CONTABILIDADE

Nos dias atuais, são inúmeros os usuários da informação contábil, no entanto, quando do surgimento dos primeiros indícios de registros contábeis, só existia um usuário, que era o próprio proprietário do patrimônio que se viu no interesse de mensurá-lo e acompanhar suas mutações.

Para Ludícibus et al (2000. p.42), “conceitua-se usuário toda pessoa física ou jurídica que tenha interesse na avaliação da situação e do progresso de determinada entidade, seja tal entidade empresa, ente de finalidades não lucrativas, ou mesmo patrimônio familiar”.

Os usuários tanto podem ser internos como externos e, mais ainda, com interesses diversificados, razão pela qual as informações geradas pela contabilidade devem ser amplas e fidedignas e, pelo menos, suficientes para a avaliação da sua situação patrimonial e das mutações sofridas pelo seu patrimônio, permitindo a realização de inferências sobre o futuro da entidade. Dos usuários externos à entidade, têm-se os fornecedores de crédito, que, na forma de banqueiros ou fornecedores de bens e serviços, buscam encontrar na contabilidade uma forma de garantia através do controle e da evolução daquele patrimônio que financiam. Estes constatam que o reconhecimento do lucro não se dá de forma aleatória, o Estado, que encontrou na contabilidade a fonte de informação que possibilitava o lançamento de seus tributos, passa a considerar-se, em muitos países, como o mais

importante usuário, inclusive ditando regras. Com o surgimento das sociedades por ações, outros usuários destacam-se - os investidores interessados em acompanhar a evolução do patrimônio da empresa onde investem recursos. O investidor é considerado, em alguns países, como o mais importante usuário externo. Dos usuários internos, citam-se os sócios ou acionistas, pois recai sobre eles a responsabilidade de tomar as decisões que desenharam o futuro da entidade, para isto, estes devem ter em mãos o maior número de informações, que serão fornecidas pela contabilidade de forma clara e sucinta.

Cada grupo de usuários, portanto, tem objetivos muito diferentes, havendo divergências entre administradores e auditores; entre administradores de pequenas e grandes empresas; entidades sem fins lucrativos e empresas.

De acordo com Ludícibus et al (1995:43-44):

Os usuários da contabilidade estão divididos em cinco grupos: sócios, acionistas e proprietários de quotas societárias de maneira geral; administradores, diretores e executivos dos mais variados escalões; bancos, capitalistas e emprestadores de dinheiro; governo e economistas governamentais; e pessoas físicas de uma maneira geral.

São, por conseguinte, usuários da informação contábil a própria administração, os clientes, os credores, os pequenos investidores, enfim, todas as pessoas que participam economicamente do sistema.

Conforme a RESOLUÇÃO CFC N°785, 1995:

Os usuários incluem, entre outros, os integrantes do mercado de capitais, investidores, presentes ou potenciais fornecedores e demais credores, clientes, financiadores de qualquer natureza, autoridades governamentais de diversos níveis, meios de comunicação, entidades que agem em nome de outros, como associações e sindicatos, empregados, controladores, acionistas ou sócios, administradores da própria entidade, além do público em geral.

Com relação aos usuários externos, ressaltam-se os investidores, fornecedores, e sobretudo o governo, que controla e fiscaliza as entidades através da contabilidade, haja vista ter na cobrança de impostos sua grande fonte de receita.

2.3 Os PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE

A palavra princípios, em português, tem significados variados. No singular, emprega-se com a acepção de “origem”, “começo”, e, também, “regra a seguir”, “norma”. No plural, tem o significado de “elementos”, “rudimentos”, “convicções”..

Franco (1997) menciona que a finalidade prática da identificação dos chamados princípios contábeis é a de servir de guia ou parâmetro para o registro de fatos e a elaboração de demonstrações, orientando a fixação de regras uniformes que facilitem a função informativa da contabilidade.

Para Marion (1982), os princípios surgiram da necessidade de se apresentar uma linguagem comum para se preparar e interpretar os relatórios contábeis, enfatizando que, se cada contador adotasse critérios próprios para elaborar os relatórios contábeis, os usuários da contabilidade não teriam condições de fazer uma leitura correta das informações geradas.

Os Princípios Fundamentais de Contabilidade representam o núcleo central da própria contabilidade, na sua condição de ciência social, sendo a ela inerentes. Os princípios constituem sempre as vigas-mestras de uma ciência, revestindo-se dos atributos de universalidade e veracidade, conservando validade em qualquer circunstância. No caso da contabilidade, presente seu objeto, seus Princípios Fundamentais de Contabilidade valem para todos os patrimônios, independentemente das Entidades a que pertencem, das finalidades para as quais são usados, da forma jurídica da qual estão revestidos, da sua localização, expressividade e quaisquer outros qualificativos, desde que gozem da condição de autonomia em relação aos demais patrimônios existentes. (RESOLUÇÃO CFC N° 774, 1994)

Independentemente da forma de tributação da empresa, ou de qualquer característica que a diverge das outras entidades, sempre todas terão que, na sua

contabilidade, obedecer aos mesmos princípios, uma vez que a observância destes é obrigatória no exercício da profissão contábil e constitui legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC).

SÁ (1995) evidencia que o órgão máximo de fiscalização do país entende por princípios fundamentais de contabilidade o que enuncia em sua resolução, mas isto não quer dizer que seja este o entendimento de todos os intelectuais da nação. Porém, o autor não tira, de maneira alguma, o valor da apreciação do conteúdo da resolução, que contém excelentes orientações, nem sugere que não mereça ser considerada e seguida em quase toda a sua totalidade.

Em termos de conteúdo, os princípios dizem respeito à caracterização da entidade e do patrimônio, à avaliação dos componentes deste e ao reconhecimento das mutações e dos seus efeitos diante do patrimônio líquido.

Segundo a Resolução nº 750, 1993, do CFC, são sete os princípios ostensivamente declinados:

- o da ENTIDADE;
- o da CONTINUIDADE;
- o da OPORTUNIDADE;
- o do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL;
- o da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA;
- o da COMPETÊNCIA;
- o da PRUDÊNCIA.

2.3.1 O Princípio da Entidade

O princípio da entidade é básico, mas não menos importante que os demais, pois retrata a importância de não confundir o patrimônio de uma entidade com o de outra.

Conforme a Resolução 750, 1993, no seu "Art. 4º:

O princípio da ENTIDADE reconhece o patrimônio como objeto da contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou uma instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por conseqüência, nesta acepção, o patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

Parágrafo único. O PATRIMÔNIO pertence à ENTIDADE, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta em nova ENTIDADE, mas numa unidade de natureza econômico contábil.

A entidade contábil é pessoa distinta da pessoa dos sócios, logo, jamais o patrimônio dos sócios ou acionistas poderá ser confundido com o da entidade. Se isto ocorre, toda informação gerada pela contabilidade da entidade estará sendo desvirtuada e, por conseqüência, esta não serve para análise e tomada de decisões, sendo assim, o objetivo principal da contabilidade não poderá ser alcançado.

2.3.2 O Princípio da Continuidade

O princípio da continuidade afirma que o patrimônio, na sua composição qualitativa e quantitativa, depende das condições em que, provavelmente, se desenvolverão as operações da entidade. Por sua vez, a suspensão das atividades pode provocar efeitos na utilidade de determinados ativos, com a perda, até mesmo integral, de seu valor.

De acordo com a Resolução 750, 1993, no seu Art. 5º:

A CONTINUIDADE ou não da ENTIDADE, bem como sua vida definida ou provável, devem ser consideradas quando da classificação e avaliação das mutações patrimoniais, quantitativas e qualitativas.

§ 1º A CONTINUIDADE influencia o valor econômico dos ativos e, em muitos casos, o valor ou o vencimento dos passivos, especialmente quando a extinção da ENTIDADE terá prazo determinado, previsto ou previsível.

§ 2º A observância do Princípio da CONTINUIDADE é indispensável à correta aplicação do Princípio da COMPETÊNCIA por efeito de se relacionar diretamente à quantificação dos componentes patrimoniais e à formação do resultado e de se constituir dado importante para aferir a capacidade futura de geração de resultado.

A menos que haja boa evidência em contrário, a contabilidade supõe que a empresa continuará a operar por um período indefinidamente longo no futuro. Pode-se demonstrar a importância desta hipótese constatando-a com uma possível alternativa, a saber, que a empresa está a ponto de ser liquidada ou vendida. Segundo a última hipótese, a contabilidade tentaria medir a todo instante o que a empresa vale atualmente para um comprador, mas, de acordo com a hipótese de funcionamento, não há necessidade disto, e realmente não se faz.

2.3.3 O Princípio da Oportunidade

São palavras-chaves neste princípio a integridade e a tempestividade.

Com base na Resolução 750, 1993, Art. 6º:

O Princípio da OPORTUNIDADE refere-se, simultaneamente, à tempestividade e à integridade do registro do patrimônio e das suas mutações, determinando que este seja feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram. Parágrafo único. Como resultado da observância do Princípio da OPORTUNIDADE.:

I – desde que tecnicamente estimável, o registro das variações patrimoniais deve ser feito mesmo na hipótese de somente existir razoável certeza de sua ocorrência;

II – o registro compreende os elementos quantitativos e qualitativos, contemplando os aspectos físicos e monetários;

III – o registro deve ensejar o reconhecimento universal das variações ocorridas no patrimônio da Entidade em um período de tempo determinado, base necessária para gerar informações úteis ao processo decisório da gestão.

O princípio da oportunidade exige a apreensão, o registro e o relato de todas as variações sofridas pelo patrimônio de uma entidade, no momento em que elas ocorrerem. Este princípio, na concepção de SÁ (1995), abrange dois aspectos

distintos, mas complementares: a integridade e a tempestividade. Por isso, muitos autores preferem denominá-lo de “princípio da universalidade”. A integridade se refere à necessidade de as variações serem reconhecidas na sua totalidade, isto é, sem qualquer falta ou excesso, já a tempestividade obriga a que as variações sejam registradas no momento em que ocorrerem, mesmo na hipótese de alguma incerteza. Conforme o IOB (2002), muitas vezes este princípio é confundido com o da competência, contudo, é importante deixar claro que, no princípio da oportunidade, o objetivo está na qualificação das variações, do seu oportuno reconhecimento, enquanto que na competência o amparo está na denominação de sua natureza.

2.3.4 O Princípio do Registro pelo Valor Original

Os registros contábeis são realizados de acordo com o valor original do bem, impossibilitando divergências quanto ao valor do fato contábil.

Segundo a Resolução 750, 1993, no seu Art. 7º:

Os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações com o mundo exterior, expressos a valor presente na moeda do país, que serão mantidos na avaliação das variações patrimoniais posteriores, inclusive quando configurarem agregações ou decomposições no interior da Entidade.

O princípio do registro pelo valor original, ordena que os componentes do patrimônio tenham seu registro inicial efetuado pelos valores ocorridos na data das transações havidas com o mundo exterior à entidade, estabelecendo, pois, a vigência da avaliação patrimonial: a determinação do valor monetário de um componente do patrimônio. De acordo com Franco (1997), o valor da operação deverá ser registrado sempre pelo valor que consta no comprovante original que o

suporta, mesmo que ele não corresponda, por alguma razão, ao valor real da negociação, bastando, é claro, que esta seja legítima.

Um dos problemas deste princípio é que, quanto mais antigo for o evento registrado, diante de uma economia inflacionária, mais incorreta é a informação do valor contabilizado, prejudicando, assim, os usuários da contabilidade.

2.3.5 O Princípio da Atualização Monetária

Este princípio é de suma importância, especialmente nos países que convivem com a inflação, como o Brasil. Dessa forma, ao obedecer este princípio, automaticamente se garante que os valores evidenciados nas demonstrações contábeis estão refletindo, na realidade, o seu valor monetário atual.

Conforme a Resolução 750, 1993, em seu Art. 8º:

Os efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional devem ser reconhecidos nos registros contábeis através do ajustamento da expressão formal dos valores dos componentes patrimoniais.

Parágrafo único. São resultantes da adoção do princípio da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA:

I - a moeda, embora universalmente aceita como medida de valor, não representa unidade constante de poder aquisitivo;

II – para que a avaliação do patrimônio possa manter os valores das transações originais (art. 7º), é necessário atualizar sua expressão formal em moeda nacional, a fim de que permaneçam substantivamente corretos os valores dos componentes patrimoniais e, por consequência, o do patrimônio líquido;

III – a atualização monetária não representa nova avaliação, mas tão somente, o ajustamento dos valores originais para determinada data, mediante aplicação de indexadores, ou outros elementos aptos a traduzir a variação do poder aquisitivo da moeda nacional em um dado período.

A atualização monetária, consoante o IOB (2002), deve ser realizada mediante o emprego de indexadores ou moedas referenciais, que reflitam a variação apontada por índice geral de preços da economia.

2.3.6 O Princípio da Competência

O princípio da competência consiste basicamente no fato de que as receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

De acordo com a Resolução 750, 1993, Art. 9º:

As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

§ 1º O Princípio da COMPETÊNCIA determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição no patrimônio líquido, estabelecendo diretrizes para a classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da OPORTUNIDADE.

§ 2º O reconhecimento simultâneo das receitas e despesas, quando correlatas, é consequência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração.

§ 3º As receitas consideram-se realizadas:

I – Nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investidura na propriedade de bens anteriormente pertencentes à ENTIDADE, quer pela fruição de serviços por esta prestados;

II – quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior;

III – pela geração natural de novos ativos independentemente da intervenção de terceiros;

IV – no recebimento efetivo de doações e subvenções.

§ 4º Consideram-se incorridas as despesas:

I – quando deixar de existir o correspondente valor ativo, por transferência de sua propriedade para terceiro;

II – pela diminuição ou extinção do valor econômico de um ativo;

III – pelo surgimento de um passivo, sem o correspondente ativo.

Conforme o IOB (2002), o princípio da competência é aplicado a situações concretas altamente variadas, visto que são muito diferenciadas as transações que ocorrem nas entidades, em função dos objetivos destas. Por isso, este é o princípio que geralmente causa maior número de dúvidas na atividade profissional dos contabilistas.

No entanto, cabe ressaltar que tal fato não resulta em posição de supremacia hierárquica desse em relação aos outros princípios, pois todos têm a mesma importância e devem ser igualmente respeitados.

2.3.7 O Princípio da Prudência

O princípio da prudência, essencialmente, determina a adoção do menor valor para os componentes do ativo e do maior para os do passivo, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido.

Segundo a Resolução 750, 1993, Art. 10º:

O Princípio da PRUDÊNCIA determina a adoção do menor valor para os componentes do ATIVO e do maior para os do PASSIVO, sempre que se apresentarem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o Patrimônio Líquido.

§ 1º O Princípio da PRUDÊNCIA impõe a escolha da hipótese de que resulte menor patrimônio líquido, quando se apresentarem opções igualmente aceitáveis diante dos demais Princípios Fundamentais de Contabilidade.

§ 2º Observando o disposto no art. 7º, o Princípio da PRUDÊNCIA somente se aplica às mutações posteriores, constituindo-se ordenamento indispensável à correta aplicação do Princípio da COMPETÊNCIA.

§ 3º A aplicação do Princípio da PRUDÊNCIA ganha ênfase quando, para definição dos valores relativos às variações patrimoniais, devem ser feitas estimativas que envolvem incertezas de grau variável.

Para Marion (1982, p. 54) “na contabilidade, como medida de prudência, sempre será evidenciada uma situação pessimista, evitando transtornos não previstos” referindo-se, claro, a dois montantes diferentes, mas igualmente válidos.

Este princípio só será aplicado, quando existir incerteza no reconhecimento das exigibilidades, já que, se houver certeza, caberá simplesmente o reconhecimento destas, seguindo o princípio da oportunidade.

2.4 A CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA

O Brasil é um dos países com maior carga tributária do mundo e além disso possui um sistema de tributação complexo norteado de muitas leis, medidas provisórias, instruções normativas, etc., fato este que acaba por influenciar diretamente na contabilidade das empresas.

De acordo com FABRETTI (1996, p.25), a contabilidade tributária

é o ramo da contabilidade que tem por objetivo aplicar, na prática, conceitos, princípios e normas básicas da contabilidade e da legislação tributária, de forma simultânea e adequada.

A contabilidade tributária surgiu na medida em que as autoridades responsáveis pelo recolhimento de tributos, principais usuários externos da contabilidade, se viram na necessidade de impor regras sobre a forma de cálculo de tributos das entidades como forma de controle e principalmente com o objetivo de recolher tributos.

O Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66), em seu art.96, conceitua legislação tributária da seguinte forma: “A expressão legislação tributária compreende as leis, os tratados e convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a ele pertinentes”

Os profissionais devem estar atentos às alterações freqüentes da legislação tributária, pois esta, hierarquicamente, sobrepõe-se até mesmo aos princípios e normas contábeis.

Segundo Oliveira et al (2003, p.19):

O contador deve obedecer, além das normas e dos princípios fundamentais de contabilidade, também a legislação tributária concernente à correta apuração, registro, divulgação e arrecadação dos diversos tributos que incidem nas diversas fases de atividade das empresas e, principalmente, sobre a obtenção de renda e lucro em determinado período.

A contabilidade sempre foi muito influenciada pelos limites e critérios fiscais, sobretudo pela legislação do imposto de renda. Antes de a Lei das Sociedades por Ações (Lei nº6.404/76) entrar em vigor, a contabilidade era feita pela maioria das empresas puramente com base nos preceitos e formas da legislação fiscal, isso acarretava nem sempre uma escrituração baseada em critérios contábeis corretos. Com a Lei das S.A. houve uma tentativa de solução desse problema, quando, no seu art. 177, este determina que a escrituração deve ser feita seguindo-se os preceitos da Lei das Sociedades por Ações e os princípios da contabilidade geralmente aceitos. Sendo assim, a entidade que adotar critérios contábeis diferentes aos da Lei das S.A. ou dos princípios geralmente aceitos deve fazê-lo através de registros auxiliares à parte.

Com a Lei das S.A. (nº6.404/76), a contabilidade sofre uma evolução, como demonstra o quadro a seguir:

Antes da Lei nº 6.404/76	Após a Lei nº 6.404/76
Excessiva preocupação com as normas fiscais. As demonstrações visavam principalmente ao atendimento de apenas um usuário: o fisco.	Nítida separação entre a contabilidade e a legislação do imposto de renda, com a adoção do Lalur para controle de demonstração das diferenças entre o lucro contábil e o lucro tributável.
Não havia clara formalização e definição dos princípios contábeis de contabilidade.	Fortalecimento dos princípios contábeis como base para a escrituração contábil e preparação das demonstrações contábeis.
A contabilidade era vista pela maioria dos empresários apenas como um mal necessário.	Maior preocupação da contabilidade em atender a outros usuários, além do fisco: investidores no mercado de capitais, acionistas, dirigentes e outros usuários internos à empresa, financiadores de capitais etc.

Fonte: Oliveira, et al (2003, p.40).

A Lei das S.A., no seu art. 177, no que se refere à escrituração, trouxe grandes avanços, como este de desvincular a contabilidade efetiva e oficial da legislação do imposto de renda por meio de registros auxiliares.

Entretanto, Iudícibus, Martins e Gelbcke (2000, p.25) atentam sobre o que vem ocorrendo na prática.

A despeito do mérito indiscutível quanto à adaptação da legislação fiscal à legislação societária e à sua contribuição para a viabilidade prática da Lei das Sociedades por Ações, não podemos, todavia, deixar de criticar algumas das posições assumidas pelas autoridades fiscais que, na prática, não têm permitido a adoção desse sistema na expansão que seria necessária. De fato, diversos pronunciamentos posteriores foram elaborados de forma a limitar a aplicação deste dispositivo, emitindo pareceres e decisões que deveriam ser meramente de natureza fiscal, mas que exigem e determinam tratamento contábil similar, às vezes até em desacordo com os princípios fundamentais de contabilidade: e isso contraria o dispositivo na Lei das Sociedades por Ações, chegando a ser uma fuga a seu espírito e a sua intenção.

Hendriksen e Breda (1999, p. 24) descrevem que:

A legislação fiscal propriamente dita não tem sido um pioneiro do pensamento contábil. Embora as leis fiscais tenham acelerado a adoção de boas práticas contábeis e, portanto, provocado uma análise mais crítica de procedimentos e conceitos contábeis aceitos, também têm representado um obstáculo à aceitação da boa teoria.

Assim sendo, os profissionais da contabilidade deparam-se diariamente com situações que entram em desacordo com o dispositivo da Lei das S.A, mas são forçados a adotar os critérios da legislação, mesmo sabendo que estão ferindo certos princípios e normas contábeis e, por conseqüência, dando à entidade um resultado distorcido em relação aos padrões da ciência contábil.

2.5 LIVRO DE APURAÇÃO DO LUCRO REAL (LALUR)

O LALUR é o maior exemplo de demonstração contábil que visa conciliar a contabilidade pura e a contabilidade tributária. Para fins fiscais, toda empresa optante pelo regime de tributação denominado Lucro Real tem por obrigação elaborar e registrar o Livro de Apuração do Lucro Real a cada período que o Imposto de Renda (IR) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) forem apurados para recolhimento junto à Secretaria da Receita Federal (SRF). O não cumprimento dessa norma pode acarretar o arbitramento do lucro da pessoa jurídica.

O lucro líquido do período de apuração 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 (RIR/1999, art. 248).

Ao fim de cada período de apuração do imposto (trimestral ou anual), o contribuinte deverá apurar o lucro líquido, mediante elaboração do balanço patrimonial, da demonstração do resultado do período de apuração e da demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados, com observância das disposições da lei comercial (RIR/1999, art. 274).

Mas o fisco ou legislador, com o intuito de controlar de forma direta a sua participação no lucro líquido das empresas, criou o lucro real que é apurado após a contabilidade chegar ao seu resultado final (lucro líquido).

Segundo a legislação do IR (Oliveira, et al. 2003, p.261) “lucro real é o lucro líquido do exercício, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária”

De acordo com Fabretti (1996, p.230), entende-se por adições as despesas contabilizadas pela Pessoa Jurídica (PJ), mas que são limitadas ou não são admitidas pela Legislação do Imposto de Renda (LIR), e por exclusões os valores que o LIR permite subtrair do lucro líquido para efeito fiscal.

As compensações referem-se exclusivamente a prejuízos fiscais dos períodos bases anteriores, todavia, a Lei nº8.981/95, em seu art. 42, é clara, o prejuízo fiscal

a ser compensado está limitado em 30% do lucro líquido ajustado pelas adições (art.195-RIR) e exclusões (art. 196, incisos I e II do RIR).

Todos os lançamentos de ajustes - adições e exclusões - deverão ser efetuados no final de cada trimestre, quando tratar-se de apuração trimestral do imposto apurado pelo lucro real, ou em 31 de dezembro, no caso de balanço anual.

Conforme Art. 249-RIR), Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 2º):

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 (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 43, § 1º, alíneas "f", "g" e "i ");

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 (Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987, art. 4º);

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 (Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, § 3º);

V - as despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores, ressalvado o disposto na alínea "a" do inciso II do art. 622 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso IV);

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 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso V);

VII - as doações, exceto as referidas nos arts. 365 e 371, caput (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso VI);

VIII - as despesas com brindes (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso VII);

IX - o valor da contribuição social sobre o lucro líquido, registrado como custo ou despesa operacional (Lei nº 9.316, de 22 de novembro de 1996, art. 1º, caput e parágrafo único);
X - as perdas apuradas nas operações realizadas nos mercados de renda variável e de swap, que excederem os ganhos auferidos nas mesmas operações (Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, § 4º);
XI - o valor da parcela da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, compensada com a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, de acordo com o art. 8º da Lei nº 9.718, de 1998 (Lei nº 9.718, de 1998, art. 8º, § 4º).

Poderão ser excluídos do lucro líquido (RIR/1999, art. 250):

a) Os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação tributária e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período de apuração (exemplo: depreciação acelerada incentivada);
b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam computados no lucro real (exemplo: resultados positivos de equivalência patrimonial, dividendos);
Poderão ser compensados, total ou parcialmente, à opção do contribuinte, os prejuízos fiscais de períodos de apuração anteriores, desde que observado o limite máximo de 30% (trinta por cento) do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação tributária. O prejuízo compensável é o apurado na demonstração do lucro real de períodos anteriores e registrado no lalur (parte B) (Lei nº 8.981, de 1995, art. 42).

A expressão lucro real significa o próprio lucro tributável, para fins da legislação do imposto de renda, distinto do lucro líquido apurado contabilmente. De acordo com o art. 247 do RIR/1999, lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação fiscal mencionadas anteriormente.

3 – OS PRINCÍPIOS CONTÁBEIS E A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA: ALGUNS CONFLITOS.

3.1 VENDAS A PRAZO DE UNIDADES IMOBILIÁRIAS.

A preocupação das empresas com a mensuração de seus resultados vem crescendo constantemente. Essa preocupação vem da necessidade de competitividade, sem deixar cair a qualidade de seus produtos e serviços, para a permanência no mercado.

De acordo com o PORTAL DA CLASSE CONTÁBIL (www.classecontabil.com.br), observa-se que, no caso das empresas de construção civil, não está havendo uma maior atenção para a forma de apuração dos resultados, visto que a preocupação maior tem sido cumprir o orçamento traçado inicialmente. A atividade imobiliária possui, por seu caráter específico, regras bem peculiares no que tange à apuração e tributação pelo imposto de renda. Essas regras estão consolidadas no Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 3.000/99, e principalmente, pela Instrução Normativa nº 84/79. Dentre as diversas formas de se apurar um lucro, o trabalho está fundamentado na apuração do lucro tendo por base o estabelecido nos princípios fundamentais de contabilidade, tendo em vista a maior aceitação destes pelos profissionais de contabilidade, uma vez que os mesmos são discutidos universalmente, gerando uma maior aceitação pelo meio contábil.

Pode-se verificar que a legislação tributária diverge da legislação societária e dos princípios fundamentais de contabilidade. A legislação tributária vigente atende à Instrução Normativa nº 84/79, com suas devidas alterações, relatadas nas Instruções Normativas nº 23/83, 67/88 e 107/88, bem como no Decreto nº 3000/99. A Instrução Normativa nº 84/79 orienta que se use o grupo resultado de exercícios futuros, para apuração do lucro bruto da venda de unidades imobiliárias,

confrontando o valor da venda com os custos incorridos. Há também a aceitação da apuração do lucro, confrontando a receita com o custo orçado, utilizando o grupo de resultado de exercícios futuros. Em ambos os casos a realização da receita no exercício ocorre por meio do regime de caixa, ou seja, à medida que os clientes efetuam os pagamentos, a receita é reconhecida no exercício, juntamente com os custos incorridos ou orçados proporcionais. A Instrução Normativa nº23/83 e a IN nº 67/88 alteram algumas normas para a apuração e tributação do lucro nas atividades de compra e venda, loteamento, incorporação e construção de imóveis e estabelece normas alternativas para a apuração e tributação desse lucro. A Instrução Normativa nº 107/88 dispõe sobre os procedimentos a serem adotados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas e do lucro imobiliário das pessoas físicas, nas permutas de bens imóveis. As alterações contidas nessas INs não afetam o cerne da Instrução Normativa nº 84/79, em que a mesma tem fundamental relevância na apuração do lucro nas vendas de unidades imobiliárias. O Regulamento do Imposto de Renda/99, contido no Decreto Nº 3.000/99, ratifica as normas adotadas pela Instrução Normativa nº 84/79, tendo nos artigos 410 a 414 do RIR/99 a demonstração de como proceder na comercialização de loteamento, incorporação e construção de imóveis. Esses artigos discriminam quanto à determinação do custo, à apuração do lucro bruto, à venda a prazo de unidades concluídas e não concluídas e aos casos de venda com atualização monetária. Com relação aos princípios fundamentais de contabilidade, deve ficar bem claro o estabelecido na Deliberação CVM nº 29/86 e na Resolução CFC nº 750/93, em que mencionam sobre a realização da receita, confronto das despesas com as receitas e com os períodos contábeis e a competência. O princípio da realização da receita, por meio da Deliberação da CVM nº 29/86, define que a realização da receita acontecerá no

momento de transferência dos produtos ou serviços produzidos ou prestados por uma entidade a outra ou pessoa física, que normalmente coincide com o momento da venda. A própria Deliberação da CVM nº 29/86 define ser possível que a realização da receita também se verifique antes ou após o momento de transferência do produto ou serviço. Assim sendo, a realização da receita também pode acontecer antes (durante e no final da produção) ou após o momento de transferência do produto ou serviço. Constatase que, dentre as opções citadas no parágrafo anterior, nos casos de venda a prazo de unidades imobiliárias, a realização da receita pode ocorrer antes do momento de transferência do serviço, ou seja, durante a produção. A realização da receita durante a produção, comumente, ocorre nos casos que envolvem serviços prestados por período de longo prazo, pois sua prestação pode ser considerada essencial para a produção. Para se reconhecer a receita durante a produção, não poderia jamais utilizar o grupo de resultado de exercícios futuros. Ao efetuar a apuração do lucro bruto nesse grupo, a receita estaria sendo realizada no exercício, de acordo com regime de caixa, à medida que fosse recebendo dos clientes. Portanto, para atendimento do princípio da realização da receita, não se poderia utilizar o grupo de resultado de exercícios futuros, confrontando com o estabelecido na Instrução Normativa nº 84/79. Além do princípio da realização da receita, outro princípio extraído da Deliberação da CVM nº 29/86, que também merece destaque, é o princípio do confronto das despesas com as receitas e com os períodos contábeis, cujo enunciado evidencia: Toda despesa diretamente delineável com as receitas reconhecidas em determinado período, com as mesmas deverá ser confrontada; os consumos ou sacrifícios de ativos (atuais e futuros), realizados em determinado período e que não puderam ser associados à receita do período nem às dos períodos futuros, deverão ser descarregados como despesas do período em

que ocorrerem”. Normalmente, não se deve reconhecer a receita sem associar a despesa a ela correspondente, mesmo que apenas como estimativa. Ludícibus (2000) comenta que os dois aspectos da questão devem ser tratados conjuntamente, embora reconheçamos que, na ordem temporal estrita dos reconhecimentos, primeiramente se faz um esforço para retratar a receita (no demonstrativo de resultados) e, em seguida, a despesa. Percebe-se que, de acordo com a Instrução Normativa nº 84/79, nos casos de vendas de unidades imobiliárias, as receitas são reconhecidas sem a preocupação de associar as despesas a elas correspondentes. Nesses casos, as receitas são reconhecidas por meio do regime de caixa, ou seja, à medida que há o recebimento do cliente, em confronto com parte dos custos incorridos ou orçados. A Deliberação nº29/86, no tocante ao princípio do confronto das despesas com as receitas e com os períodos contábeis, faz o seguinte comentário: É importante notar a base do confronto não relacionada ao montante dos recursos efetivamente recebido em dinheiro ou pago, no período, mas às receitas reconhecidas (ganhas), nas bases já mencionadas, e às despesas incorridas (consumidas) no período. Conforme estabelecido anteriormente, ratifica-se que a forma de reconhecer a receita e despesa, nos casos de venda a prazo de unidades imobiliárias, atendendo à Instrução Normativa nº 84/79, está em completo desrespeito ao princípio do confronto das despesas com as receitas e com os períodos contábeis. Da mesma forma que a apuração do lucro bruto no grupo de resultado de exercícios futuros não atende aos princípios fundamentais de contabilidade, segundo a Deliberação da CVM, também não atende à Resolução nº750/93, do Conselho Federal de Contabilidade, pois não obedece ao princípio da competência.

3.2 GANHO POR EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL

O ganho por equivalência patrimonial é resultante da aplicação do método de avaliação de investimentos permanentes designado pela expressão “método de equivalência patrimonial”, estabelecido pela Lei n. 6.404/76 das Sociedades por Ações e estendido às demais jurídicas, pelo Decreto-Lei n. 85.450/80.

Segundo esse método, ocorre ganho quando o investimento na coligada ou controlada (atendendo aos ajustes na Lei) apresentar valor superior ao registrado na investidora, considerando também os ajustes previstos.

O registro é feito debitando-se a própria conta do investimento em coligada ou controlada e creditando-se uma conta de receita denominada “ganho por equivalência patrimonial”. Pela contabilização se acresce ao investimento um valor resultante de um mero cálculo determinado por lei, verificando-se então um aumento em conta de ativo (um ativo representa uma aplicação de capitais) que é simplesmente escritural, isto é, não ocorre um acréscimo “real” de ativo. A contrapartida do lançamento resulta na contabilização de uma receita (denominada ganho) que de fato não ocorreu, resultou apenas de um lançamento escritural.

De acordo com Iudícibus (2000, p. 155), “receita é a expressão monetária conferida pelo mercado à produção de bens e serviços da entidade, em sentido amplo, em determinado período”

O Prof. Iudícibus caracteriza as “dimensões básicas da receita” em quatro itens.

Observando a conta “ganho por equivalência patrimonial”, verifica-se que, além de não corresponder totalmente ao conceito de receita definido pelo professor, não se enquadra, praticamente, em nenhuma das denominadas “dimensões básicas da receita”, comentadas a seguir”:

- 1) a receita está ligada à produção de bens e serviços no sentido amplo (o ganho em questão não está relacionado com a produção de bens e serviços);
- 2) embora possa ser estimada pela entidade, seu valor final deverá ser avaliado pelo mercado (o ganho referido não é resultante de avaliação pelo mercado, mas por uma série de cálculos determinados por lei);
- 3) está ligada a certo período de tempo (o referido ganho também está associado a determinado período de tempo, porém, este item não é o suficiente para caracterizá-lo como receita, uma vez que os outros itens não o caracterizam como tal);
- 4) embora se reconhecer que o esforço para reduzir receita provoca, direta ou indiretamente, despesas, não subordina, no tempo, o reconhecimento da receita ao lançamento de despesa (ganho analisado não provoca, em aspecto algum e em nenhum momento, o surgimento de respectiva despesa).

Portanto, o ganho por equivalência patrimonial não se enquadra, em momento algum, com as características básicas da receita e, por conseqüência, fica imprópria sua contabilização como tal, pois seu registro na contabilidade aumenta o patrimônio líquido por um valor que realmente não existe. Ocorreria de fato um acréscimo no patrimônio líquido no caso de alienação desse investimento pelo valor resultante do cálculo determinado pela legislação.

Diante do exposto, segundo o IBRACON (www.ibracon.com.br), o ganho por equivalência patrimonial apresenta conflitos com o princípio do custo original como base de valor, já que, segundo esse princípio, os ativos são incorporados pelo preço pago para adquiri-los ou fabricá-los, enquanto que o ganho por equivalência patrimonial resulta de uma operação meramente escritural de aumento de ativo, não existindo, em nenhuma ocasião, preço pago para adquiri-lo ou fabricá-lo.

3.3 DIFERIDO.

Classificam-se no ativo diferido as aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social. Estão compreendidas nesta classificação, entre outras, as despesas de organização, custo de estudos e projetos, despesas pré-operacionais, despesas com investigação científica e tecnológica para desenvolvimento de produtos ou processos de produção e encargos incorridos com a reorganização ou reestruturação da entidade. Existem certas aplicações de recursos em despesas do período seguinte, tais como pagamentos antecipados de prêmios de seguro ou encargos bancários por desconto de duplicatas ou notas promissórias que, embora representando aplicações de recursos em despesas classificadas no ativo, mostram diferenças substanciais com os itens que fazem parte do diferido. As despesas pagas antecipadamente correspondem, geralmente, à contraprestação de serviços ainda não realizados, pelo menos parcialmente, pelo fornecedor de tais serviços. Estas despesas classificam-se no ativo circulante e os serviços pendentes são recebidos a curto prazo. As despesas descritas acima representam serviços já prestados pelos fornecedores, ou custos incorridos pela própria entidade, mas as despesas são diferidas porque contribuirão para a formação do resultado de diversos períodos.

A seguir, é demonstrado um conflito entre os princípios contábeis e a contabilidade fiscal no que concerne à contabilização das variações monetárias e correção monetária do patrimônio das empresas implantando o empreendimento inicial (empresa em organização), ou com projeto de ampliação em andamento. Desse conflito resultam diferenças nos valores do ativo e do patrimônio líquido das empresas naquelas situações, que, em certos casos, podem ser significativas.

Conforme o IBRACON (www.ibracon.com.br), tanto pelos princípios contábeis como pela contabilidade fiscal, as perdas inflacionárias da empresa em organização constituem elementos dos gastos a amortizar (despesas pré-operacionais), sendo a eles agregadas. Todavia, ao passo que, pelos princípios contábeis, os ganhos inflacionários são também considerados como elementos negativos dos gastos a amortizar, a contabilidade fiscal, como emanada da Portaria nº 475, de 23 de agosto de 1978, os considera como lucros, incorporando-os aos resultados do exercício. Apesar de a referida portaria conter dispositivos que permitem atenuar o efeito da incoerência fiscal, resultante dos critérios diferenciados para contabilização das perdas e dos ganhos inflacionários, eles, por serem opcionais para as empresas com projeto de ampliação em andamento, proporcionam possibilidades para distorções na apuração dos resultados econômicos.

Realmente, enquanto que para a empresa em organização a parcela do ganho inflacionário a ser obrigatoriamente contabilizada nos resultados do exercício será o remanescente do saldo credor da correção monetária dos ativos permanentes e do patrimônio líquido após a compensação das variações monetárias, para as empresas com projeto de expansão em andamento essa compensação é opcional. O exemplo a seguir demonstra a diferença entre as alternativas facultadas pela contabilidade fiscal (a coluna princípios contábeis é incluída para ilustrar o efeito do conflito entre estes e a contabilidade fiscal).

a) Situação patrimonial, antes das variações monetárias e da correção monetária:

	\$
Obras em curso	1.000
Despesas pré-operacionais	300
	1.300

Empréstimo com correção monetária limitada a 20%	900
Capital próprio (parcela do patrimônio líquido investido na expansão)	400
	1.300

b) Inflação de 50% e pressupondo-se que todas as transações se realizem no início do ano:

	Contabilidade fiscal		Princípios contábeis
	Compensando	Não compensando	
	\$	\$	\$
Obras em curso	1.500	1.500	1.500
Despesas pré-operacionais	450	630	180
	1.950	2.130	1.680
Empréstimo	1.080	1.080	1.080
Capital próprio	600	600	600
Lucro inflacionário	270	450	-
	1.950	2.130	1.680

Pelo exemplo, percebe-se que as alternativas permitidas pelo fisco, de compensar ou não as variações monetárias com o saldo credor da correção monetária dos ativos permanentes e do patrimônio líquido, provocam uma diferença de 180 nos ativos e no patrimônio líquido. A análise do exemplo também indica que o lucro inflacionário de 450, se não houver compensação, corresponde à correção monetária dos ativos adquiridos com os recursos do empréstimo. Se adotada esta alternativa, os ativos e o patrimônio líquido refletem os efeitos da inflação em duplicidade: uma vez, pelo registro da variação monetária do empréstimo e a segunda vez, pela correção monetária dos ativos adquiridos com os recursos provenientes do empréstimo. No caso de ter havido a compensação, os 270

consignados como lucro inflacionário referem-se à diferença entre a inflação e a efetiva variação monetária do empréstimo.

Em agosto de 1979, o IBRACON emitiu pronunciamento a respeito dos critérios para avaliação, amortização e conceitos gerais aplicáveis ao ativo diferido. A adoção dos princípios contábeis ali referidos possibilitava a eliminação das distorções relevantes causadas pelos procedimentos preconizados pela Portaria nº 475/78 nas demonstrações financeiras das empresas com empreendimentos em implantação ou expansão.

As citadas distorções seriam representadas pela não-observância do princípio contábil de confrontação das receitas e despesas (regime de competência), já que, segundo a referida Portaria nº 475/78, seria possível a geração de lucro ou prejuízo em empreendimentos em implantação ou expansão. Assim sendo, o pronunciamento acima referido recomendava que os procedimentos preconizados pela Portaria nº 475/78 não interferissem de forma indevida nos procedimentos contábeis da empresa. A legislação fiscal, através da Instrução Normativa nº 54, de 5 de abril de 1988, modificou os procedimentos a serem adotados pelas empresas em fase pré-operacional ou em expansão, inclusive quanto a certos procedimentos contábeis, a saber:

a) As despesas de organização, pré-operacionais ou pré-industriais classificadas no ativo diferido, somente deverão ser corrigidas monetariamente a partir do exercício social seguinte àquele em que tiverem sido incorridas;

b) O saldo conjunto das receitas e despesas financeiras e as variações monetárias ativas e passivas, bem como da correção monetária de balanço, deverão ter o seguinte tratamento: se devedor, deverá ser acrescido ao diferido; se credor, deverá absorver as despesas de organização incorridas no exercício. O eventual excesso

corresponderá a lucro líquido do exercício, que poderá ser diferido em sua totalidade tendo tratamento de lucro inflacionário.

O IBRACON é de opinião que o referido pronunciamento editado em agosto de 1979 (Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos / VI -Diferido) não deve ser modificado como resultado das alterações introduzidas pela Instrução Normativa nº 54. Portanto, um empreendimento em fase pré-operacional ou com projetos em implantação, como regra geral, não deve gerar resultado enquanto não estiver concluído ou em operação, conseqüentemente, do ponto de vista contábil, é inadequada a exigência fiscal de somente corrigir monetariamente as despesas de organização a partir do exercício subsequente àquele em que ocorreram. O IBRACON entende que o procedimento contábil correto é o de corrigir monetariamente as despesas de organização no próprio período-base, a partir do mês em que são incorridas, a exemplo do que ocorre com as demais contas do ativo permanente e do patrimônio líquido sujeitas à atualização com base na variação do valor nominal da Obrigação do Tesouro Nacional- OTN.

A adoção de procedimentos contábeis diferenciados daqueles requeridos pela Instrução Normativa nº 54 poderá produzir conseqüências fiscais nos casos em que houver apuração de resultados financeiros e inflacionários após a compensação com as despesas de organização do exercício. Se ainda remanescer lucro após esta compensação, deverá ser constituída uma provisão para imposto de renda, uma vez que esse lucro é fiscalmente considerado como lucro inflacionário. Este lucro, após o imposto de renda, deverá ser classificado como conta redutora do ativo diferido.

3.4 REAVALIAÇÃO DE ATIVOS.

A contabilidade tem um conjunto de princípios para avaliação de ativos que varia conforme a sua natureza, mas baseia-se, principalmente, no custo original dos referidos ativos. No Brasil, os itens integrantes do Ativo Permanente têm, compulsoriamente, seu custo original corrigido monetariamente, visando refletir a perda do poder aquisitivo da moeda ao longo do tempo, conforme determinado pela legislação. Paralelamente a essa atualização compulsória do valor dos ativos pela correção monetária, a legislação permite que as empresas procedam a uma avaliação de ativos por seus valores de mercado, com base em laudos técnicos. Denomina-se reavaliação o resultado derivado da diferença entre o valor líquido contábil dos bens (custo corrigido monetariamente líquido das depreciações acumuladas) e o valor de mercado, sendo este um procedimento optativo. A reavaliação significa a adoção do valor de mercado para os bens reavaliados, abandonando-se, para estes, o princípio de custo original corrigido monetariamente. Objetiva, conceitualmente, que o balanço reflita os ativos a valores mais próximos aos de reposição. Permite, ainda, que os valores dos bens do imobilizado sejam apropriados, através da depreciação, aos custos ou despesas pelos novos valores, apurando resultados operacionais mais consentâneos com o conceito de reposição dos ativos.

Em vários países, a avaliação de ativos pelos valores de mercado não é considerada aceitável como um princípio contábil, por contrariar o conceito de custo como base de valor. Sua permissão no Brasil se deu por meio da legislação societária, complementada pela legislação fiscal. Sua utilização, todavia, deve ser praticada dentro de critérios técnicos, apurada por parâmetros pautados pela

realidade, e devidamente informada nas demonstrações contábeis e notas explicativas quanto a seus valores e reflexos. Assim, a avaliação de ativos pelo custo corrigido monetariamente é o critério preferencial consagrado pelos princípios fundamentais de contabilidade, sendo a reavaliação um critério alternativo, que, se adotada dentro dos parâmetros e critérios técnicos definidos neste pronunciamento, constitui-se em prática contábil aceitável. Em ambos os casos, deve-se observar o valor de recuperação, sempre que menor, conforme comentado no item 44. Essa posição se coaduna com as normas internacionais de contabilidade do “IASC – International Accounting Standards Committee”.

Apesar de os princípios fundamentais de contabilidade e a legislação societária determinarem uma correção monetária que reflita a perda no poder aquisitivo da moeda, na prática, porém, a correção monetária oficial tem sido registrada pelas empresas, por força da legislação fiscal, com base na variação de índices oficiais, cuja evolução, ao longo do tempo, nem sempre acompanhou a efetiva perda do poder aquisitivo da moeda. Esse fato gerou significativa diferença entre o valor líquido contábil dos bens (custo corrigido menos depreciações acumuladas) e seu valor de mercado, o que levou muitas empresas a adotarem a reavaliação como forma alternativa de eliminar tal distorção, apesar de, originalmente, a reavaliação visar a flutuações no valor de mercado dos bens e não suprir uma correção monetária menor que a inflação. Ao longo do tempo foram adotadas medidas especiais pela legislação fiscal, tais como correções monetárias especiais ou complementares, visando eliminar ou reduzir tais diferenças. Ao tratar desse assunto, a legislação fiscal determina que a reavaliação seja tributada quando for utilizada para aumento de capital no momento em que ocorrerem os seguintes eventos: alienação do ativo reavaliado, sob qualquer forma; depreciação,

amortização ou exaustão; baixa por perecimento; transferência do ativo permanente para o ativo circulante ou realizável a longo prazo. A legislação estabelece as condições de tributação da reserva de reavaliação efetuada pela própria empresa e daquela efetuada na subscrição de capital ou de valores mobiliários, ou na fusão, incorporação ou cisão de empresas. A flexibilidade permitida pela legislação levou a uma heterogeneidade de tratamento na aplicação da reavaliação por parte das empresas, inclusive com a adoção de práticas distantes do objetivo para o qual foi criada, tais como, entre outras: a) empresas que efetuaram reavaliações para compensar correções monetárias insuficientes; b) empresas que efetuaram a contabilização de depreciações aceleradas ou superiores ao efetivo desgaste físico dos bens; c) empresas que registraram reavaliações visando demonstrar custos mais atualizados para justificar aumentos de preços; d) empresas que a aplicaram visando afetar distribuição de lucros; e) empresas que a aplicaram visando a benefícios de ordem fiscal mediante a compensação contra prejuízos fiscais prestes a expirar; e f) empresas que a adotaram objetivando alterações na relação entre capital próprio e de terceiros.

3.5 REGIME DE CAIXA NO LUCRO PRESUMIDO E SIMPLES FEDERAL.

O lucro presumido é a forma de tributação simplificada do Imposto de Renda (IR) e Contribuição Social sobre o Lucro (CSL) em que adota-se para base de cálculo uma porcentagem que se subentende seja aproximadamente a margem de lucro da empresa. A sistemática de tributação pelo lucro presumido é regulamentada pelos artigos 516 a 528 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3.000/99).

Segundo Higuchi (2003), o § 2º do art. 36 da IN nº 93, de 24/12/97, dispunha que o lucro presumido será determinado pelo regime de competência. O art. 37

daquela instrução excetuava da regra os rendimentos auferidos em aplicações de renda fixa e os ganhos líquidos auferidos em aplicações de renda variável que eram acrescidos à base de cálculo do lucro presumido por ocasião da alienação, resgate ou cessão do título ou aplicação. A IN nº 104, de 24/08/98, veio permitir a adoção do critério de reconhecer as receitas das vendas de bens e serviços ou da prestação de serviços, com pagamento a prazo ou em parcelas, na medida dos recebimentos, ou seja, regime de caixa, para as pessoas jurídicas optantes pela tributação com base no lucro presumido. Com isso, a empresa, ao vender uma mercadoria para recebimento em dez prestações mensais, determinará a base de cálculo para pagamento do IR, da CSLL, da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS, só com a receita efetivamente recebida no trimestre. Esse regime é aplicável também para as empresas enquadradas no SIMPLES para pagamento mensal do tributo.

A apuração dos tributos pelo regime de caixa poderá ser adotada pelas pessoas jurídicas que mantêm só o livro caixa, como pelas que mantêm a escrituração contábil. As empresas que mantêm só o livro caixa deverão observar o seguinte:

a) emitir nota fiscal quando da entrega do bem ou direito ou da conclusão do serviço;

b) indicar, no livro caixa, em registro individual, a nota fiscal a que corresponder cada recebimento.

As pessoas jurídicas que mantiverem escrituração contábil deverão controlar os recebimentos de suas receitas em conta específica, na qual, em cada lançamento, será indicada a nota fiscal a que corresponder o recebimento. As pessoas jurídicas submetidas ao regime de tributação com base no lucro presumido somente poderão adotar o regime de caixa, para fins de incidência da contribuição

para o PIS/PASEP e da COFINS, na hipótese de adotar o mesmo critério em relação ao imposto de renda das pessoas jurídicas e da CSLL (art. 20 da MP nº2.158-35/01).

Para esclarecer melhor regime de caixa e competência, adotou-se a explicação de IUDÍCIBUS e MARION (1999, p.105):

...escolhe-se como ponto normal de reconhecimento da receita aquele em que produtos ou serviços são transferidos ao cliente e não, propriamente, o ponto em que dinheiro é recebido por esta transferência (daí os nomes genéricos, quando nos referimos à receita e despesa, de regime da competência como oposto ao regime de caixa).

Pois bem, a IN 104 de 1998 citada anteriormente fere completamente o princípio fundamental da competência, que exige o reconhecimento simultâneo das receitas e despesas respeitando o período em que elas ocorrerem, independentemente de desembolso ou recebimento.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Neste trabalho, buscou-se caracterizar que a contabilidade, como ciência social, tem um objeto, o patrimônio das entidades, e este sofre mutações permanentemente, assim, através de relatórios, a contabilidade gera informações aos seus usuários, tornando-se uma ferramenta essencial para a tomada de decisões dos gestores das entidades. Para que as informações se tornem claras, é preciso que estas sejam padronizadas, por isso a importância dos princípios fundamentais de contabilidade evidenciados nesta pesquisa.

Entretanto, algumas exigências fiscais entram em conflito com os princípios contábeis, o que normalmente produz efeitos negativos na qualidade das demonstrações contábeis, podendo, até mesmo, conduzir os seus usuários a avaliações distorcidas sobre o desempenho econômico-financeiro de uma empresa. Assim, é necessário que, em alguns casos, sejam feitos ajustes na escrituração a fim de não desobedecer a legislação e, concomitantemente, obedecer aos princípios e normas contábeis, caso do LALUR, em que se tem o lucro contábil e o lucro tributável.

De forma alguma procurou-se esgotar o assunto abordado, até porque há inúmeras situações nas quais a legislação fiscal diverge dos princípios e normas contábeis, além disso, a legislação é dinâmica e sofre alterações e inovações permanentemente. Também é importante ressaltar que, apesar de se buscar sempre atender às boas práticas contábeis, leis são feitas para serem cumpridas, sob pena de sanções fiscais.

O mais importante é que este trabalho faz aguçar no leitor uma visão crítica do assunto, alertando para que as autoridades procurem ser mais cuidadosas na

elaboração e/ou aprovação de leis que venham a infringir os princípios e normas contábeis.

BIBLIOGRAFIA

HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Celso Hiroyuki. **Imposto de renda das empresas**. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

GIL, Carlos Antonio. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade gerencial**. 6. ed. São Paulo: Atlas 1998.

IOB. IR/Contabilidade e direito comercial, **Mapa Fiscal**. São Paulo: 2002.

CERVO, Amado Luiz; BREVIAM, Alcino. **Metodologia científica**: Para uso dos estudantes universitários. 3. ed. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1983.

TRUJILLO FERRARI, Alfonso. **Metodologia da pesquisa científica**. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1974.

FABRETTI, Láudio Camargo, **Contabilidade tributária**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade Gerencial**: um enfoque em sistema de informação contábil. 3. ed. São Paulo: Atlas 2000.

MARION, José Carlos, **Contabilidade Empresarial**, 2. ed. São Paulo: Atlas, 1985.

PORTAL DA CLASSE CONTÁBIL, Disponível em: <http://www.classecontabil.com.br>. acesso em: 17 jan. 2005.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDÁ, Michael F. **Teoria da Contabilidade**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 1999.

OLIVEIRA, Luís Martins de; CHIEREGATO, Renato; JUNIOR, José Hernandez Perez; GOMES, Marliete Bezerra. **Manual de Contabilidade Tributária**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2003.

IUDÍCIBUS, Sérgio de, MARTINS, Eliseu, GELBCKE, Ernesto Rubens, **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações** (Aplicável as Demais Sociedades). 5. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

BEUREN, Ilse Maria; LONGARAY, André Andrade; RAUPP, Fabiano Maury; SOUSA, Marco Aurélio Batista de.; COLAUTO, Romualdo Douglas; PORTON, Rosimere Alves de Bona. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2003.

IBRACON, Disponível em: <http://www.ibracon.com.br> acesso em: 03 jan. 2005.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

IUDÍCIBUS, Sérgio de.; MARION, José Carlos. **Introdução à Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, 22. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL, **Princípios Fundamentais de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade**, 17. ed. Porto Alegre: 2000.

BRADLEY, Jana. **Metodologia Científica**. São Paulo: Atlas, 2003.

SÁ, Antonio Lopes de. **Princípios Fundamentais de Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1995.

FRANCO, Hilário. **Contabilidade Geral**. 23.ed. São Paulo: Atlas, 1997.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, **XIV Congresso Brasileiro de Contabilidade**. Bahia: Pallotti, 1992.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL, Legislação, Por assunto, Imposto sobre a Renda, Instruções Normativas, Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LegisAssunto>>. Acesso em: 15 jan. 2005.

BRASIL. Lei das sociedades por ações, Lei nº6.404, de 15 de dezembro de 1976. **Manuais de Legislação Atlas**. São Paulo: Atlas, 1997. v. 28.

BRASIL. **Decreto 3.000**. RIR/99: Publicado em 26 de março e republicado em 17 de junho de 1999.

LOURDES, José Costa; GUIMARÃES, Taís Maria Lourdes Dolabela. **Novo Código Civil Comentado**. Belo Horizonte: Del Rey, 2002.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS, Disponível em: <http://www.cvm.gov.br> acesso em: 22 jan. 2005.