

O COMPORTAMENTO DOS TRIBUTOS DIFERIDOS NAS EMPRESAS ABERTAS BRASILEIRAS ANTES E APÓS A ADOÇÃO DAS IFRS

Kamila Amâncio Vieira (IC) e Henrique Formigoni (Orientador)

Apoio: PIVIC Mackenzie

RESUMO

O objetivo deste estudo é analisar qual foi o comportamento dos tributos diferidos nas empresas abertas brasileiras antes e após a adoção das IFRS. Para tanto, foi realizado um estudo descritivo, com abordagem qualitativa, em empresas abertas listadas na BM&FBovespa, no período de 2010 a 2017. Os dados foram separados em três períodos: 2000_2006, antes da adoção das IFRS; 2007_2009, período de transição; e 2010_2017, após a adoção das IFRS. O tratamento dos dados foi realizado por meio da estatística descritiva e utilizando-se o Test t. Os principais resultados mostraram que 481 empresas tiveram registros de imposto de renda e contribuição social sobre o lucro líquido diferidos no período analisado. Em termos do comportamento qualitativo e quantitativo do IRPJ e da CSLL diferidos, verificou-se que houve um aumento no valor dos impostos diferidos registrados no período após a adoção das IFRS e que a participação dos impostos diferidos ativo e passivo nos totais dos grupos de contas respectivos, qual seja, realizável a longo prazo e passivo não circulante, tornou-se mais representativo. Ainda, verificou-se que o valor do IRDPassivo cresceu mais do que o do IRDAtivo no período pós em relação ao anterior à IFRS; entretanto, a representatividade do IRDAtivo no grupo de contas RLP cresceu mais do que a do IRDPassivo no grupo PNC, no mesmo período. A conclusão é que o comportamento dos tributos diferidos foi diferente nos três períodos analisados, tendo aumentado o volume dos impostos diferidos registrado a partir do período de transição (2007_2009) da adoção das normas internacionais de contabilidade (IFRS) e principalmente após a adoção completa (2010_2017).

Palavras-chaves: Impostos diferidos; Imposto de renda; Contribuição social sobre o lucro líquido; Normas internacionais de contabilidade.

ABSTRACT

The purpose of this study is to analyze the behavior of deferred tax in Brazilian public companies before and after the adoption of IFRS. A descriptive study with a qualitative approach was carried out in open companies listed on BM&FBovespa between 2010 and 2017. Data were separated in three periods: 2000_2006, before the adoption of IFRS; 2007_2009, transition period; and 2010_2017, after the adoption of IFRS. The treatment of the data was done through descriptive statistics and using Test t. The main results showed that 481 companies had deferred income tax (IRPJ) and social contribution (CSLL) records in the analyzed period. In terms of the qualitative and quantitative behavior of deferred IRPJ and

CSLL, it was found that there was an increase in the value of deferred tax recorded in the period after the adoption of IFRS and that the participation of deferred tax assets (DTA) and liabilities (DTL) in the totals of the groups of accounts, long-term assets (LTA) and non-current liabilities (NCL), has become more representative. Also, it was verified that the value of the DTL increased more than the value of the DTA in the post period in relation to the previous one to the IFRS; however, the representativeness of DTA in the group of LTA accounts grew more than that of DTL in the NCL group, in the same period. The conclusion is that the behavior of deferred tax was different in the three periods analyzed, and the volume of deferred tax recorded from the transition period (2007_2009) on the adoption of international accounting standards (IFRS) increase, especially after the full adoption (2010_2017).

Keywords: Deferred tax; Income tax; Social Contribution on Net Income; International accounting standards.

1. INTRODUÇÃO

O Pronunciamento Técnico CPC 12 – Tributos sobre o Lucro, correlato à Norma Internacional de Contabilidade IAS 12, estabelece o tratamento contábil para os tributos sobre o lucro. Esse pronunciamento tem como objetivo orientar o tratamento contábil a ser dado aos impostos sobre o lucro, de forma a consignar os seus efeitos atuais e futuros nas demonstrações contábeis das empresas.

Segundo o princípio contábil da competência, “as receitas e despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento”. (CFC, 2008, p.14). Se a contabilidade já reconheceu uma receita ou lucro, a despesa de Imposto de Renda deve ser reconhecida no mesmo período, mesmo que tal receita ou lucro tenha a sua tributação diferida para efeitos fiscais.

Destaque-se que o Brasil passou a adotar as Normas Internacionais de Contabilidade, mais comumente conhecidas como *International Financial Reporting Standards* (IFRS), a partir de 2008, com a promulgação da Lei 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Entretanto, parte dos efeitos dessa adoção já constou nas demonstrações financeiras de diversas empresas no próprio ano de 2007.

1.1 Problema de Pesquisa

Os tributos diferidos surgem em decorrência das diferenças existentes entre as normas contábeis e tributárias. Essas diferenças podem ser permanentes ou temporárias. As diferenças temporárias, que originam o imposto de renda (IRPJ) e a contribuição social sobre o lucro (CSLL) diferidos, surgem quando se registra receitas ou despesas no resultado contábil em um período e a tributação dessas receitas ou despesas ocorre em um período diferente, ocasionando, assim, diferença entre o lucro contábil e o lucro fiscal que é utilizado para cálculo do IRPJ e da CSLL. Por exemplo, o ganho de capital na venda a prazo de bens do ativo imobilizado, cujo preço deva ser recebido, no todo ou em parte, após o término do ano-calendário subsequente, tem o imposto de renda diferido para o momento do recebimento.

Com a adoção das normas internacionais de contabilidade (IFRS) a partir de 2008, parcialmente, e 2010, integralmente, vários eventos econômico-financeiros passaram a exigir o registro do IRPJ e da CSLL diferidos, como, por exemplo, o ajuste a valor presente decorrente de vendas a prazo.

Assim, a questão de pesquisa deste estudo trata do seguinte: qual foi o comportamento dos tributos diferidos nas empresas abertas brasileiras antes e após a adoção das IFRS?

Os tributos diferidos são importantes para o ambiente corporativo, pois os seus efeitos impactam diretamente o resultado líquido das empresas. Sob o aspecto temporal, este estudo limita-se ao levantamento e análise dos dados contidos nas demonstrações contábeis relativas aos anos de 2000 até 2017.

1.2 Justificativa

Segundo o Pronunciamento Técnico CPC 32 Tributos sobre o Lucro, nos casos em que a receita ou o lucro já foram registrados contabilmente pelo regime de competência, o valor de Imposto de Renda (e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido) também deve ser reconhecido no mesmo período, mediante crédito na conta de Imposto de Renda Diferido (CSLL Diferida), classificado no Passivo Circulante ou Passivo Não Circulante e débito na conta de Despesa de Imposto de Renda (Despesa de CSLL) no Resultado.

As normas internacionais trouxeram várias novidades à contabilidade praticada no Brasil. Moraes, Macedo e Sauerbronn (2015) explicam que: “O processo de convergência contábil aos padrões internacionais acarretou mudanças na mensuração do resultado contábil que é a base para apuração de dividendos e de tributos sobre o lucro”.

Entretanto, a Receita Federal do Brasil determinou que as normas internacionais não teriam efeito no lucro tributável. Para regularizar essa situação foi instituída a Lei 12.973/2014, a qual esclarece o momento em que as receitas e despesas contábeis terão seus efeitos fiscais. Isso, provavelmente, ocasionou uma quantidade maior de diferenças temporárias e, assim, maior volume de impostos diferidos.

1.3 Objetivo

O objetivo geral deste estudo é analisar qual foi o comportamento dos tributos diferidos nas empresas abertas brasileiras antes e após a adoção das IFRS. Como objetivos específicos foram delineados os seguintes: i) identificar por meio das demonstrações financeiras das empresas abertas brasileiras, desde o ano 2000 até 2017, aquelas que têm imposto de renda e contribuição social sobre o lucro líquido diferidos nesse período; e ii) analisar a evolução em termos qualitativo e quantitativo do IRPJ e da CSLL diferidos.

1.4 Hipótese de Estudo

Segundo Lakatos e Marconi (2010, p. 110) uma hipótese é “(...) uma solução provisória para um determinado problema”. A hipótese deste estudo é que houve uma mudança no comportamento do imposto de renda e contribuição social diferidos após a adoção das normas internacionais de contabilidade, havendo um aumento no valor de impostos diferidos registrados após a adoção das IFRS, bem como um aumento na representatividade dos

impostos diferidos nos grupos de contas respectivas, quais sejam, ativo não circulante, mais especificamente realizável a longo prazo, e passivo não circulante.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Adoção das Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS)

O processo de adoção das normas internacionais de contabilidade foi realizado em duas grandes etapas, a primeira em 2008, com a aplicação parcial das IFRS, e a segunda em 2010, com a adoção completa.

Com a aprovação da Lei 11.638/2007, o Brasil iniciou o processo de adoção às normas internacionais de contabilidade (IFRS), as quais são consideradas internacionalmente como uma das normatizações de maior qualidade (VIEIRA, 2010).

Grecco, Geron e Formigoni (2012) esclarecem que segundo a OCPC 02, embora dispensadas da reelaboração das demonstrações financeiras com os ajustes, as empresas tiveram que divulgar em notas explicativas as mudanças introduzidas pela legislação societária e seus efeitos no Resultado do Exercício e no Patrimônio Líquido de 2008. Destacam também que as empresas tiveram como opção duas datas de transição: i) 01/01/2008 ou 31/12/2007, em função da dispensa de elaborar demonstrações financeiras comparativas, ou ii) 01/01/2007 ou 31/12/2006, apresentando demonstrações financeiras comparativas e reelaborando as demonstrações financeiras do último período apresentado considerando-se as alterações nas práticas contábeis.

Em virtude da convergência das normas de contabilidade brasileiras às normas internacionais de contabilidade é provável que tenha aumentado ainda mais a lacuna existente entre as normas contábeis e as regras fiscais já existentes as quais geram os tributos diferidos. Assim, provavelmente um número maior de empresas tenha registrado imposto de renda (IRPJ) e contribuição social sobre o lucro (CSLL) diferidos após a adoção das normas internacionais de contabilidade (IFRS), ocasionando, assim, um aumento no valor do imposto de renda diferido ativo e passivo.

A Lei 12.973/2014 regulamentou os efeitos tributários introduzidos pelas normas contábeis internacionais, os quais foram posteriormente disciplinados pela Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil (IN RFB) n. 1.515/2014, que foi revogada e substituída pela IN-RFB 1700/2017. Assim, a partir de janeiro de 2015 a apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido passou a ser efetuada com base na contabilidade societária, elaborada de acordo com as IFRS, com os critérios fiscais estabelecidos na Lei 12.973/2014 e IN-RFB 1515/2014, posteriormente IN-RFB 1700/2017.

Beuren e Klann (2010), analisaram os reflexos das divergências entre as normas contábeis internacionais (IFRS) e os princípios contábeis geralmente aceitos americanos (*Generally Accepted Accounting Principles in the United States* - USGAAP) na evidência contábil, utilizando como amostra 33 empresas inglesas listadas na London Stock Exchange (LSE), que negociam *American Depositary Receipts* (ADRs) na New York Stock Exchange (NYSE), tendo como referência as demonstrações contábeis de 2004 e 2005 enviadas pelas empresas à LSE e à NYSE. Eles concluíram que, de maneira geral, as divergências entre as normas contábeis internacionais (IFRS) e os padrões contábeis americanos (USGAAP) podem causar assimetria de informação contábil na divulgação de informações para os diferentes usuários da contabilidade.

Coelho, Cia e Lima (2010) examinaram as diferenças, em termos de qualidade informacional (conservadorismo condicional), das demonstrações contábeis de companhias brasileiras de capital aberto emissoras e não emissoras de ADR. Também examinaram as demonstrações publicadas nos dois sistemas contábeis PCAB (práticas contábeis adotadas no Brasil) e USGAAP. Propuseram hipóteses que não há diferenças nos graus de conservadorismo condicional entre as firmas, em razão das similaridades contratuais e institucionais, da inexistência de incentivos para alterar o comportamento dos gestores pelo processo de *cross-listing* (ter ações listadas em mais de um mercado de capitais) e da insuficiência de motivação pela aplicação de princípios contábeis diversos. Utilizando os modelos de componentes transitórios nos lucros (BASU, 1997) e de associação entre apropriações contábeis e fluxos de caixa (BALL; SHIVAKUMAR, 2005) concluíram que os resultados confirmaram as hipóteses.

2.2 Tributos Diferidos

Os tributos diferidos ativos e passivos ocorrem da diferença entre as normas contábeis e as normas fiscais, o diferimento ocorre quando transfere o lançamento e o pagamento do tributo para a etapa posterior à ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, sendo que, os eventos na hora da apuração do lucro antes do imposto podem diminuir ou aumentar o tributo sobre o lucro.

Formigoni, Antunes e Paulo (2009) explicam que a adoção de sistemas de contabilidade financeira e contabilidade tributária distintos proporciona fontes de diferenças permanentes e temporárias entre o resultado contábil e o tributável. As diferenças permanentes ocorrem quando determinadas receitas ou despesas são reconhecidas contabilmente, mas não possuem efeitos tributários. As diferenças temporárias ocorrem quando ambos os sistemas, contábil e tributário, reconhecem o mesmo montante de receita ou despesa, mas divergem quanto ao momento do reconhecimento.

Junqueira e Hiroshi (2013) evidenciaram o papel de tributos diferidos, ativos e passivos, como instrumento de atingimento e arbitragem dos níveis de capital regulatório por instituições financeiras brasileiras, no período de 2004 a 2009, trabalhando com duas hipóteses: a) os gestores das instituições financeiras brasileiras utilizam tributos diferidos para satisfazer os limites necessários de capital regulatório; e b) os gestores das instituições financeiras brasileiras utilizam tributos diferidos de maneira discricionária como instrumento de arbitragem de capital regulatório. Junqueira e Hiroshi (2013) concluíram que as instituições financeiras brasileiras utilizaram tributo diferido para apoiar ou atingir os níveis de capital mínimo exigido pelo Acordo de Basileia, mas obtiveram também evidência de que o volume de capital regulatório influencia diretamente o volume de tributos diferidos, contrariando a literatura internacional, que sugere discricionariedade no uso dos tributos diferidos como forma de arbitragem do capital regulatório. ativos e passivos, como instrumento de atingimento e arbitragem dos níveis de capital regulatório por instituições financeiras brasileiras, no período de 2004 a 2009, trabalhando com duas hipóteses: a) os gestores das instituições financeiras brasileiras utilizam tributos diferidos para satisfazer os limites necessários de capital regulatório; e b) os gestores das instituições financeiras brasileiras utilizam tributos diferidos de maneira discricionária como instrumento de arbitragem de capital regulatório.

Costa e Pais (2015), analisaram quais impostos diferidos ativos têm maior valor relevante para o investidor, como também, quais impostos diferidos ativos têm maior valor relevante, dependendo da sua origem. Tendo como base o modelo de Ohlson (1995), concluíram que os impostos diferidos ativos têm valor relevante para o investidor. Também concluíram, que a contabilização dos impostos diferidos ativos usando as normas do FASB, tem maior valor relevante do que usando as normas do IASB. Finalmente, concluíram que os impostos diferidos ativos decorrentes de diferenças temporárias dedutíveis têm maior valor relevante do que os ativos por impostos diferidos de perdas e créditos fiscais não usados.

Martinez e Passamani (2014) avaliaram a relação entre BTB (*Book-Tax Differences*) e resultados futuros das empresas, utilizando uma amostra de 130 empresas, no período entre 2004 e 2009, com base em um modelo adaptado à realidade brasileira, para testar se BTB contribui para previsibilidade dos resultados (lucros líquidos futuros) e retorno (ganho de capital com ações). m maior valor relevante do que os ativos por impostos diferidos de perdas e créditos fiscais não usados. Martinez e Passamani (2014) concluíram a existência de relevância informacional de *Book-Tax Differences* em um contexto de parâmetro para estimativa de resultados e retorno com ações das companhias abertas brasileiras. O modelo indicou a existência de relação linear entre a variável dependente e as variáveis independentes, indicativo que os parâmetros das variáveis podem ser considerados diferentes

de zero, dentro do intervalo de confiança, com ausência de auto correlação e de multicolinearidade. à realidade brasileira, para testar se BTD contribui para previsibilidade dos resultados (lucros líquidos futuros) e retorno (ganho de capital com ações).

Martinez e Passamani (2014) acrescentaram ainda que, ao evidenciar a percepção do mercado diante das diferenças entre o lucro contábil e o lucro tributável, a pesquisa oferece evidências relevantes para identificação da qualidade e persistência nos lucros, assim como parâmetros para avaliação de empresas, retorno futuro de ações, impactos na classificação de crédito e interpretação do lucro tributável como medida de desempenho das companhias. O modelo indicou a existência de relação linear entre a variável dependente e as variáveis independentes, indicativo que os parâmetros das variáveis podem ser considerados diferentes de zero, dentro do intervalo de confiança, com ausência de auto correlação e de multicolinearidade.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Este estudo trata-se de uma pesquisa do tipo descritiva com abordagem quantitativa. Segundo Gil (2008), pesquisas descritivas têm como objetivo descrever as características de determinadas populações ou fenômenos. As pesquisas quantitativas utilizam diferentes técnicas estatísticas para quantificar opiniões e informações para um determinado estudo. Neste estudo o tratamento dos dados foi realizado por meio do Teste t para comparação de médias com amostras emparelhadas, com utilização do software SPSS.

A população consiste nas empresas abertas listadas na BM&FBOVESPA e a amostra foi selecionada levando-se em consideração aquelas que tinham registro contábil de tributos diferidos ativo ou passivo nos anos de 2000 a 2017, obtendo-se um total de 481 empresas-ano.

Os dados dos impostos diferidos ativo e passivo, bem como das demais variáveis contábeis, foram coletados das demonstrações contábeis das empresas, disponíveis no banco de dados da Economática®, utilizando-se a Demonstração do Resultado do Exercício e o Balanço Patrimonial. Na sequência, os dados coletados foram separados em imposto de renda (e CSLL) diferido ativo e passivo, e foram desmembrados em três fases: de 2000 a 2006, período anterior à adoção das IFRS; de 2007 a 2009, quando as empresas adotaram parte dos pronunciamentos do CPC que estavam sendo emitidos sendo, portanto, um período de transição; e de 2010 a 2017, quando as empresas já estavam adotando integralmente as IFRS.

Para cada fase foi elaborada a estatística descritiva e realizado o teste de hipótese, para analisar o comportamento do imposto diferido ativo e o imposto diferido passivo, em

termos de evolução em valor e sua representatividade dentro do grupo de contas, realizável a longo prazo e passivo não circulante, respectivamente.

4. RESULTADO E DISCUSSÃO

4.1 Tratamento dos Dados e Análise dos Resultados

Primeiramente foram realizados os testes Kolmogorov Smirnov e Shapiro Wilk para verificação da normalidade da distribuição amostral, conforme apresentado na Tabela 1.

Tabela 1: Teste de normalidade da distribuição amostral

	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Estatística	df	Sig.	Estatística	df	Sig.
IRDifAtMedDez00_06	0,445	481	0,0000	0,108	481	0,0000
IRDifPasMedDez00_06	0,392	481	0,0000	0,299	481	0,0000
IRDifAtMedDez07_09	0,444	481	0,0000	0,103	481	0,0000
IRDifPasMedDez07_09	0,437	481	0,0000	0,131	481	0,0000
IRDifAtMedDez10_17	0,377	481	0,0000	0,283	481	0,0000
IRDifPasMedDez10_17	0,391	481	0,0000	0,235	481	0,0000
RealLPMedDez00_06	0,443	481	0,0000	0,117	481	0,0000
RealLPMedDez07_09	0,450	481	0,0000	0,096	481	0,0000
RealLPMedDez10_17	0,447	481	0,0000	0,100	481	0,0000
PasNCirMedDez00_06	0,414	481	0,0000	0,206	481	0,0000
PasNCirMedDez07_09	0,428	481	0,0000	0,153	481	0,0000
PasNCirMedDez10_17	0,378	481	0,0000	0,285	481	0,0000
PartIRDifAtMed00_06noRPL	0,379	481	0,0000	0,339	481	0,0000
PartIRDifAtMed07_09noRPL	0,358	481	0,0000	0,424	481	0,0000
PartIRDifAtMed10_17noRPL	0,213	481	0,0000	0,780	481	0,0000
PartIRDifPasMed00_06noPNC	0,384	481	0,0000	0,316	481	0,0000
PartIRDifPasMed07_09noPNC	0,371	481	0,0000	0,373	481	0,0000
PartIRDifPasMed10_17noPNC	0,269	481	0,0000	0,650	481	0,0000

a. Lilliefors Significance Correction

IRDifAtMed = Imposto de Renda Diferido Ativo Médio; IRDifPasMed = Imposto de Renda Diferido Passivo Médio; RealLPMed = Realizável a Longo Prazo Médio; PasNCircMed = Passivo Não Circulante Médio; PartIRDifAtMed_noRPL = Participação do Imposto de Renda Diferido Ativo Médio no Realizável a Longo Prazo; PartIRDifPasMed_noPNC = Participação do Imposto de Renda Diferido Passivo Médio no Passivo Não Circulante.

Conforme se verifica pela Tabela 1, segundo os testes Kolmogorov Smirnov e Shapiro Wilk, os dados da amostra não apresentam distribuição normal.

Na sequência, foi apurada a estatística de cada um dos indicadores, conforme apresentado na Tabela 2.

Tabela 2: Estatística descritiva dos indicadores

Indicador		Média	N	Desvio Padrão	Erro Padrão da Média
Pair 1	IRDifAtMedDez00_06	4233,78	481	30573,05	1394,01
	IRDifAtMedDez07_09	12655,50	481	90145,32	4110,27
Pair 2	IRDifAtMedDez00_06	4233,78	481	30573,05	1394,01
	IRDifAtMedDez10_17	34113,41	481	108441,60	4944,51
Pair 3	IRDifAtMedDez07_09	12655,50	481	90145,32	4110,27
	IRDifAtMedDez10_17	34113,41	481	108441,60	4944,51
Pair 4	IRDifPasMedDez00_06	-4951,67	481	18135,12	826,89
	IRDifPasMedDez07_09	-22722,72	481	142866,73	6514,16
Pair 5	IRDifPasMedDez00_06	-4951,67	481	18135,12	826,89
	IRDifPasMedDez10_17	-44428,25	481	160448,44	7315,82
Pair 6	IRDifPasMedDez07_09	-22722,72	481	142866,73	6514,16
	IRDifPasMedDez10_17	-44428,25	481	160448,44	7315,82
Pair 7	PartIRDifAtMed00_06noRLP	0,0250	481	0,0812	0,0037
	PartIRDifAtMed07_09noRLP	0,0573	481	0,1562	0,0071
Pair 8	PartIRDifAtMed00_06noRLP	0,0250	481	0,0812	0,0037
	PartIRDifAtMed10_17noRLP	0,1624	481	0,2044	0,0093
Pair 9	PartIRDifAtMed07_09noRLP	0,0573	481	0,1562	0,0071
	PartIRDifAtMed10_17noRLP	0,1624	481	0,2044	0,0093
Pair 10	PartIRDifPasMed00_06noPNC	-0,0201	481	0,0681	0,0031
	PartIRDifPasMed07_09noPNC	-0,0469	481	0,1422	0,0065
Pair 11	PartIRDifPasMed00_06noPNC	-0,0201	481	0,0681	0,0031
	PartIRDifPasMed10_17noPNC	-0,1204	481	0,1956	0,0089
Pair 12	PartIRDifPasMed07_09noPNC	-0,0469	481	0,1422	0,0065
	PartIRDifPasMed10_17noPNC	-0,1204	481	0,1956	0,0089

Pela Tabela 2 se verifica que as médias dos indicadores em cada período analisado (2000_2006; 2007_2009; e 2010_2017) apresentam comportamento diferenciado. No período 2000_2006 os valores do IRDifAtMed são menores do que no período 2007_2009. O mesmo ocorre em relação aos períodos 2007_2009 em relação a 2010_2017 e 2000_2006 em relação a 2010_2017, sendo que neste último período a diferença é maior. Esse comportamento também ocorre com o IRDifPasMed nos períodos analisados. Verifica-se também que as médias dos indicadores relativos à participação do imposto de renda diferido ativo e passivo nos grupos de contas respectivos, quais sejam, realizável a longo prazo e passivo não circulante, em cada período analisado (2000_2006; 2007_2009; e 2010_2017) apresentam comportamento diferenciado. No período 2000_2006 a PartIRDifAtMed_noRLP é menor do que no período 2007_2009. O mesmo ocorre em relação aos períodos 2007_2009 em relação a 2010_2017 e 2000_2006 em relação a 2010_2017, sendo que neste último período a diferença é maior. Esse comportamento também ocorre com a PartIRDifPasMed_noPNC nos períodos analisados.

A evolução do comportamento dos indicadores em cada um dos períodos está apresentada na Tabela 3 em percentuais.

Tabela 3: Percentual de evolução dos indicadores no período

Pair	IRDA _t	IRDP _{as}	PartIRDA _t _RLP	PartIRDP _{as} _PNC
00_06/07_09	298,9	458,9	229,2	233,3
00_06/10_17	805,7	897,2	649,6	599,0
07_09/10_17	269,6	195,5	283,4	256,7

Pela Tabela 3 verifica-se que o crescimento médio do IRDA_tivo do período 2010_2017, posterior à adoção das IFRS, em relação a 2000_2006, anterior à adoção das IFRS, foi de 805,7%; no mesmo período o IRDP_{as}ivo cresceu 897,2%. Por outro lado, no mesmo período de 2010_2017 em relação a 2000_2006, a participação do IRDA_tivo no RLP cresceu 649,6%, enquanto que a do IRDP_{as}ivo no PNC cresceu 599%. Percebe-se, assim, que embora tenha havido um crescimento maior do IRDP_{as}ivo no período posterior à adoção das IFRS, a sua participação no grupo de contas respectivo (PNC = 599%) foi menor do que a do IRDA_tivo (RLP = 649,6%).

Considerando o período pós IFRS (2010_2017) em relação ao de transição (2007_2009), verifica-se que o IRDA_tivo teve um crescimento (269,6%) maior do que o IRDP_{as}ivo (195,5%); esse crescimento também ocorreu na participação desses impostos diferidos nos seus respectivos grupos de contas: RLP (283,4%) e PNC (256,7%).

Quanto ao período de transição, 2007_2009, em relação ao período anterior à adoção das normas internacionais de contabilidade (IFRS), 2000_2006, o IRDP_{as}ivo (458,9%) cresceu mais do que o IRDA_tivo (298,9%); da mesma forma a sua representatividade no grupo de contas correspondente foi um pouco maior: PartIRDP_{as}_PNC (233,3%) e PartIRDA_t_RLP (229,2%).

Para verificação da hipótese de estudo foi realizado o Teste t, embora os dados da amostra não tenham apresentado distribuição normal, pois segundo o teorema do limite central, quando o tamanho amostral é suficientemente grande, a distribuição da média é aproximadamente normal. Os resultados estão apresentados na Tabela 4.

Tabela 4: Teste t de médias para amostras emparelhadas

Indicadores	Stg. (2-tailed)
Pair 1 IRDifAtMedDez00_06 - IRDifAtMedDez07_09	0,0460**
Pair 2 IRDifAtMedDez00_06 - IRDifAtMedDez10_17	0,0000*

Pair 3	IRDifAtMedDez07_09 - IRDifAtMedDez10_17	0,0000*
Pair 4	IRDifPasMedDez00_06 - IRDifPasMedDez07_09	0,0070*
Pair 5	IRDifPasMedDez00_06 - IRDifPasMedDez10_17	0,0000*
Pair 6	IRDifPasMedDez07_09 - IRDifPasMedDez10_17	0,0230**
Pair 7	PartIRDifAtMed00_06noRLP - PartIRDifAtMed07_09noRLP	0,0000*
Pair 8	PartIRDifAtMed00_06noRLP - PartIRDifAtMed10_17noRLP	0,0000*
Pair 9	PartIRDifAtMed07_09noRLP - PartIRDifAtMed10_17noRLP	0,0000*
Pair 10	PartIRDifPasMed00_06noPNC - PartIRDifPasMed07_09noPNC	0,0000*
Pair 11	PartIRDifPasMed00_06noPNC - PartIRDifPasMed10_17noPNC	0,0000*
Pair 12	PartIRDifPasMed07_09noPNC - PartIRDifPasMed10_17noPNC	0,0000*

* nível de significância 1% (Sig.<0,00); ** nível de significância 5% (Sig.<0,05)

Como se verifica pela Tabela 4, todos os indicadores apresentaram significância estatística, sendo que os pares 1 e 6 apresentam significância estatística ao nível de 5% e os demais ao nível de 1%.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo geral deste estudo foi analisar o comportamento dos tributos diferidos nas empresas abertas brasileiras antes e após a adoção das IFRS. Para tanto, foi levado a efeito um estudo com empresas abertas listadas na BM&FBovespa, cuja amostra totalizou 481 empresas-ano. O período analisado foi de 2010 a 2017.

Verificou-se que o comportamento dos tributos diferidos foi diferente nos períodos analisados (2000_2006, antes da adoção das IFRS; 2007_2009, período de transição; e 2010_2017, após a adoção das IFRS), tendo aumentado o volume registrado a partir do período de transição na adoção das normas internacionais de contabilidade (IFRS) e principalmente após a adoção completa.

Quanto aos objetivos específicos, com relação à identificação das empresas que tiveram imposto de renda e contribuição social sobre o lucro líquido diferidos nesse período, constatou-se que 481 empresas tiveram registros nesse sentido. Quanto à análise da evolução em termos qualitativo e quantitativo do IRPJ e da CSLL diferidos, verificou-se que houve um aumento no valor dos impostos diferidos registrados e que a participação dos

impostos diferidos ativo e passivo no total do grupo de contas respectivo, qual seja, realizável a longo prazo e passivo circulante, tornou-se mais representativo. Apurou-se, também, que no período posterior à adoção das IFRS (2010_2017) em relação ao anterior à adoção das IFRS (2000_2006), o valor do IRDPassivo cresceu mais do que o IRDAtivo; entretanto a participação do IRDAtivo no respectivo grupo de contas (RLP) cresceu mais do que a do IRDPassivo no seu grupo (PNC).

Com base no tratamento estatístico realizado e nos resultados apurados, fica confirmada a hipótese deste estudo de que houve uma mudança no comportamento do imposto de renda (IRPJ)D e da contribuição social sobre o lucro (CSLL) diferidos, após a adoção das normas internacionais de contabilidade, havendo um aumento no valor dos impostos diferidos registrados após a adoção das IFRS, bem como um aumento na representatividade dos impostos diferidos nos grupos de contas respectivas, quais sejam, ativo não circulante, mais especificamente realizável a longo prazo e passivo não circulante.

Esses resultados podem interessar aos usuários da contabilidade, destacando-se os gestores das empresas, em vista de que o registro dos impostos diferidos melhora a qualidade da informação contábil; e os investidores, que percebem no imposto de renda e contribuição social sobre o lucro diferido ativo a possibilidade de redução do valor do IRPJ e CSLL a pagar no futuro.

A aplicação prática dos resultados deste estudo consolidam-se nas evidências apresentadas, relativas à mudança no comportamento do registro dos impostos diferidos (IRPJ e CSLL) nas demonstrações contábeis das empresas. Ficou demonstrado que as informações contábeis divulgadas após a adoção do IFRS, com o aumento no volume de registro dos impostos diferidos sobre o lucro, possibilitam uma análise mais acurada por parte dos usuários externos da contabilidade. Dessa forma, para o investidor é relevante a informação do imposto diferido sobre o lucro; por exemplo, na possibilidade de investimento nas Empresas A ou B, ambas com as mesmas perspectivas de rentabilidade futura, onde a empresa A não tem imposto diferido e a empresa B tem imposto diferido ativo, é melhor investir em B, porque embora ambas tenham a mesma rentabilidade futura, a empresa B pagará menos imposto sobre o lucro, porque reduzirá o imposto a pagar com o imposto diferido ativo.

Dente as limitações deste estudo, destaca-se a amostra, cujos resultados não podem ser estendidos às demais empresas que não fazem parte da amostra utilizada.

Para novos estudos, sugere-se a utilização de amostras de empresas fechadas, pequenos e médio porte bem como de outros métodos estatísticos.

6. REFERÊNCIAS

BALL, R.; SHIVAKUMAR, L. Earnings quality in UK private firms: comparative loss recognition timeliness. **Journal of Accounting and Economics**, v. 39, issue 1, p. 83-128, 2005.

BASU, S. The conservatism principle and the asymmetric timeliness of earnings. **Journal of Accounting and Economics**, v. 24, Issue 1, p. 3-37, December 1997.

BEUREN, M. L.; KLANN, C. R. Reflexos das divergências entre IFRS e US GAAP na evidenciação contábil. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, v.3, n.1, 2010.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. **Lei 11.638 de 28 de dezembro de 2007**. Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2007-2010/2007/lei/11638.htm. Acesso em: 20 mar. 2018.

_____. Presidência da República. Casa Civil. **Lei 12,973 de 13 de maio de 2014**. Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins; revoga o Regime Tributário de Transição - RTT, instituído pela Lei no 11.941, de 27 de maio de 2009;(…) e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/l12973.htm, Acesso em: 20 mar. 2018.

_____. Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa RFB n. 1515, de 24 de novembro de 2014**. Dispõe sobre a determinação e o pagamento do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas, disciplina o tratamento tributário da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no que se refere às alterações introduzidas pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, e dá outras providências. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=58604>, Acesso em: 17 abr. 2018.

_____. Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa RFB 1700, de 14 de março de 2017**. Dispõe sobre a determinação e o pagamento do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas e disciplina o tratamento tributário da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no que se refere às alterações introduzidas pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=81268#1706802>. Acesso em: 20 abr. 2018.

COELHO, A. C. D.; CIA, J. N. S.; LIMA, I. S. Conservadorismo condicional na divulgação de lucros em companhias abertas brasileiras: diferenças entre emissoras e não emissoras de ADR e entre sistemas contábeis. **Revista de Administração Mackenzie**, v. 11, n. 1, 2010.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). **Pronunciamento CPC 12 Ajuste a Valor Presente**. Disponível em: http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/219_CPC_12.pdf, Acesso em: 10 fev 2018.

_____. **Pronunciamento CPC 32 Tributos sobre o Lucro**. Disponível em: http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/340_CPC_32_rev%2012.pdf, Acesso em: 10 fev 2018.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Princípios Fundamentais e Normas Brasileiras de Contabilidade**. 3. ed. Brasília: CFC, 2008. Disponível em:

http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Livro_Principios-e-NBCs.pdf,

Acesso em: 20 out. 2017.

COSTA, P. A. M.; PAIS, C. A. F. The accounting of deferred taxes sets in the USA and Europe and its effects on the investor. **Tourism & Management Studies**. TMStudies. v. 11, n. 2 Faro jul. 2015. Disponível em: http://www.scielo.mec.pt/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S2182-84582015000200024. Acesso em: 03 abr. 2017.

FORMIGONI, H.; ANTUNES, M. T. P.; PAULO, E. Diferença entre o lucro contábil e lucro tributável: uma análise sobre o gerenciamento de resultados contábeis e gerenciamento tributário nas companhias abertas brasileiras. **Brazilian Business Review (BBR)**, v. 6, n. 1, p. 44-61, 2009.

GIL, A.C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GRECCO, M. C. P.; GERON, C. M. S.; FORMIGONI, H. O impacto das mudanças nas práticas contábeis no nível de conservadorismo das companhias abertas brasileiras. **XVI Congresso Brasileiro de Custos, Fortaleza**, CE, Brasil, 03 a 05 de novembro de 2009. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/download/1089/1089>. Acesso em: 08 jun.2018.

JUNQUEIRA, R. D. A. M.; HIROSHI, S. N. O papel de tributos diferidos no capital regulatório de instituições financeiras Brasileiras. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 24, n. 63, 2013.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

MARTINEZ, A. L.; PASSAMANI, R. R. Book-tax differences and its informational relevance in capital market in brazil/Book-tax differences e sua relevância informacional no mercado de capitais no Brasil. **Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade**, v. 4, n. 2, 2014.

MORAES, M. V. M.; MACEDO, M. A. S.; SAUERBRONN, F. F. O impacto das IFRS no resultado contábil das pessoas jurídicas no Brasil. **Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros**, 2015. Disponível em: <http://www.revistadareceitafederal.receita.fazenda.gov.br/index.php/revistadareceitafederal/article/view/32/25>. Acesso em: 01 abr. 2017.

OHLSON, J. A. **Earnings, Book Values, and Dividends in Equity Valuation**. Wiley Online Library, 1995.

VIEIRA, R. B. **Impactos da implantação parcial das IFRS no Brasil**: efeitos na qualidade das informações contábeis das empresas de capital aberto. 2010. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo de Ribeirão Preto. 2010.

Contatos: kamila.amancio.v@outlook.com e hformigoni@mackenzie.br