

Representatividade e Nível de Evidenciação das Provisões e Passivos Contingentes Fiscais nas Companhias de Capital Aberto Brasileiras

Bibiana Benites da Rosa – bibiana_benites@hotmail.com

Maíra Melo de Souza - mairameloufsc@gmail.com

Recebido em 14/03/2018

Aprovado em 24/09/2018

RESUMO

O presente trabalho objetivou analisar a representatividade e o nível de evidenciação das provisões e passivos contingentes fiscais nas companhias de capital aberto brasileiras. Para obter o nível de evidenciação, foram elaboradas duas Listas de Verificações adaptadas do CPC 25 (2009). Para analisar a representatividade das provisões e passivos contingentes elaborou-se duas proporções: i) o quociente entre o total das provisões fiscais em relação ao total das provisões da companhia, e ii) o quociente entre o total das provisões fiscais em relação ao total exigível na respectiva companhia em análise da amostra. Em análise aos resultados obtidos, foi possível perceber que o grau de representatividade dos passivos contingentes fiscais é relativamente maior do que os provisionamentos fiscais. Os resultados indicaram também uma possível tendência de que quanto mais expressivo for o prejuízo fiscal, menor é sua evidenciação e transparência nas demonstrações contábeis pelas companhias analisadas. A ausência de divulgação ou má divulgação das informações concernentes aos passivos de natureza tributária distorce a análise dos usuários externos visto que tais representações, de maneira significativa, podem impactar diretamente o resultado das companhias. Assim, da mesma forma que é importante gerenciar os tributos internamente é relevante também divulgar adequadamente todas as informações, bem como riscos inerentes.

Palavras-chave: Provisões fiscais. Passivos Contingentes Fiscais. Evidenciação. Representatividade.

ABSTRACT

The present study aimed to analyze the representativeness and level of disclosure of tax contingent provisions and liabilities in Brazilian public companies. To obtain the level of disclosure, two Checklists adapted from CPC 25 (2009) were prepared. In order to analyze the representativeness of contingent provisions and liabilities, two proportions were elaborated: i) the quotient of the total tax provisions in relation to the total provisions of the company, and ii) the quotient of the total tax provisions in relation to the total liabilities in the respective company under analysis of the sample. In the analysis of the results obtained, it was possible to perceive that the degree of representativeness of the tax contingent liabilities is relatively higher than the tax provisions. The results also indicated a possible trend that the more expressive the tax loss, the less evident and transparent the accounting statements of the companies analyzed. The absence of disclosure or misreporting of information concerning tax liabilities distorts the analysis of external users, since such representations, in a significant way, can have a direct impact on the companies' results. Thus, just as it is important to manage taxes internally, it is also relevant to properly disclose all information as well as inherent risks.

Keywords: Tax provisions. Tax Contingent Liabilities. Disclosure. Representativeness.

1. INTRODUÇÃO

O sistema tributário nacional é caracterizado por inúmeras especificidades e ramificações, em adição a isso, existem complexidades cumulativas decorrentes de constantes alterações na legislação tributária. Neste contexto, Martinez e Sonegheti (2015) salientam que o sistema tributário possui recursos para afetar significativamente os resultados econômicos das empresas, ocasionando em numerosos passivos de natureza tributária provenientes de obrigações norteados pelos tributos existentes.

Nesse ambiente de complexidade, a interpretação errônea, bem como descumprimento da legislação tributária, pode manipular o resultado líquido alcançado pelas empresas ocasionando em numerosos prejuízos fiscais. Para tanto, houve a necessidade da criação de normas específicas visando abranger amplamente os critérios impostos pela legislação tributária e as numerosas normas constituídas, consolidando-as e ampliando a confiabilidade das condições fiscais junto às demonstrações contábeis (Ribeiro, Ribeiro e Weffort, 2013).

Em 2007, o Brasil inseriu-se no contexto de normatização das demonstrações e práticas contábeis com a publicação da Lei n.º 11.638/2007 e posteriormente a Lei n.º 11.941/2009, e passou a adotar as Normas Internacionais de Contabilidade emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB), inserindo conceitos internacionais econômicos e alinhando seus procedimentos às legislações dos países da Europa (Antunes, Grecco e Formigoni 2012), ficando a cargo do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) a emissão dos pronunciamentos técnicos de contabilidade convergidos às normas do IASB no Brasil.

No processo de convergência às normas do IASB, em 2009 foi aprovado o Pronunciamento Técnico CPC 25 que trata de Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes. Esta norma objetiva estabelecer critérios de reconhecimento e bases de mensuração apropriadas às provisões e a passivos e ativos contingentes, de forma que seja divulgada informação suficiente nas notas explicativas permitindo aos usuários entendimento quanto a sua natureza, oportunidade e valor.

O CPC 25 (2009) explana que as provisões consistem em estimativas confiáveis, pois se referem a obrigações presentes e é provável a saída de recursos para a liquidação da obrigação, por este motivo estabelece que estes sejam reconhecidos como obrigações no passivo. No entanto, quando não for possível estimar o valor com confiabilidade, estes são denominados de passivos contingentes e devem ser evidenciados somente em notas explicativas.

Os passivos contingentes são definidos como obrigações possíveis, resultantes de eventos passados, e sua existência será confirmada devido à ocorrência ou não de eventos futuros incertos não controlados pela entidade. Considerando esta probabilidade incerta quanto à existência de uma obrigação, os passivos contingentes devem apenas ser divulgados em notas explicativas quando for considerada possível a saída de recursos (CPC 25, 2009).

A Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação do Relatório Contábil-Financeiro (2011) dispõe que as demonstrações contábeis objetivam fornecer informações que sejam úteis na tomada de decisões econômicas e avaliações por parte dos usuários em geral. Nessa concepção, Jesus e Souza (2016) destacam a importância da qualidade na divulgação dos passivos contingentes, o qual assim como as demais informações também publicadas, devem

atender as necessidades de seus usuários, fornecendo aos mesmos a possibilidade de analisar os riscos aos quais estão sujeitos.

O contexto histórico do Brasil quanto a legislação tributária propicia a criação de numerosos passivos de natureza tributária, ratificando quanto a relevância de expor aos usuários externos demonstrações contábeis completas, neutras e livre de erros, pois sua omissão ou distorção torna-se passível de influenciar nas decisões econômicas dos usuários, tomadas com base nas demonstrações contábeis (Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação do Relatório Contábil-Financeiro, 2011). Adicionalmente, Ribeiro, Ribeiro e Weffort. (2013, p. 43) explanam:

A influência da legislação fiscal sobre as empresas brasileiras sempre foi muito grande. (...) O gerenciamento e o cumprimento de todas as referidas normas devem ser bastante complexos, pois além de um número grande de tributos, cada um se veste de uma rotina especial e obrigações que, se não forem cumpridas, levam a multas e processos administrativos e judiciais. Mediante esta complexa teia de decretos e leis estaduais, municipais e federais os investidores, principalmente internacionais, podem se sentir temerosos de investirem no país. (RIBEIRO, RIBEIRO E WEFFORT, 2013)

Adicionalmente, Hanlon e Heitzman (2010) complementam que os impostos exercem um papel significativo na decisão de investimentos, pois sua proporcionalidade, incerteza e deduções pode afetar consideravelmente os resultados de uma companhia e, portanto, sua capacidade de distribuição de lucros.

A ideia subjacente é que a falta de divulgação ou má divulgação das informações concernentes aos passivos de natureza tributária pode afetar a análise dos investidores, bem como demais usuários externos. Assim, da mesma forma que é importante gerenciar os tributos internamente é relevante também divulgar adequadamente todas as informações relativas a esse acompanhamento, bem como riscos inerentes. Os impostos são vistos com imperfeição no mundo inteiro, sendo contributivos os estudos nesta área, demonstrando se estes afetam consideravelmente o valor e as decisões das empresas. As informações contidas nos relatórios financeiros divulgados auxiliam na compreensão do Estado, acionistas e gerentes, reduzindo também a assimetria de informações (HANLON E HEITZMAN, 2010).

No estudo de Jesus e Souza (2016) foi constatado que as contingências passivas de natureza fiscal compreendem o menor número de divulgações, no entanto é o valor mais expressivo dentre as contingências verificadas. Considerando os altos valores envolvidos, percebe-se a importância em evidenciar tais informações, haja vista seu grau de relevância perante os passivos contingentes divulgados e sua classificação possível, poder tornar-se provável, sendo necessário seu provisionamento, impactando diretamente no resultado do exercício das companhias e, conseqüentemente, distribuição aos acionistas.

Neste contexto, considerando a relevância da divulgação das informações no âmbito fiscal, existe a necessidade de pesquisas científicas sobre o tema, haja vista a escassez de trabalhos relacionando provisões e contingências fiscais de maneira específica. Visando contribuir com esta temática, elaborou-se o seguinte problema de pesquisa: Qual a representatividade e o nível de evidenciação das provisões e passivos contingentes fiscais nas companhias de capital aberto brasileiras?

O objetivo deste trabalho é identificar a representatividade e o nível de evidenciação das provisões e passivos contingentes fiscais nas companhias de capital aberto brasileiras. A realização da presente pesquisa justifica-se devido à abrangência da complexidade do sistema tributário brasileiro de forma a permitir pluralidades nas interpretações da legislação e resultar em significativos prejuízos fiscais às companhias de

capital aberto. A adequada evidenciação das provisões e passivos contingentes (possíveis obrigações) nas demonstrações contábeis publicadas contribuem para a constituição de informações fidedignas e confiáveis aos usuários externos da contabilidade, relatando a situação econômico-financeira e proporcionando uma visão transparente quanto às situações fiscais incorporadas à entidade, justificando a relevância da realização da presente pesquisa.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Provisões e Passivos Contingentes Fiscais

A Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação do Relatório Contábil-Financeiro (2011) define que para o enquadramento dos elementos das demonstrações contábeis deve-se atentar para a sua essência subjacente e realidade econômica abrangida, e não apenas à sua forma legal. Para tanto, a singularidade de alguns elementos exige tratamentos específicos com observância às normas internacionais de contabilidade, de forma a relatar com fidedignidade e confiabilidade as operações à qual constitui.

Diante do exposto, o CPC 25 (2009) correlato à Norma Internacional de Contabilidade - IAS 37 (*International Accounting Standard*), faz uma abordagem específica sobre Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, sendo este uma extensão às definições iniciais de ativos e passivos traduzidos pela Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação do Relatório Contábil-Financeiro (2011).

A definição de passivo é caracterizada por uma obrigação presente da entidade, resultante de eventos passados, cuja liquidação se espera que resulte na saída de recursos capazes de gerar benefícios econômicos, no entanto, alguns passivos podem ser mensurados por meio do emprego de significativo grau de estimativa, denominados de provisões (Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação do Relatório Contábil-Financeiro, 2011).

De acordo com o CPC 25 (2009), as provisões são constituídas e reconhecidas nas demonstrações contábeis quando há caracterização de passivo conforme definição supracitada, no entanto constitui incertezas quanto ao seu prazo e valor. Nesse entendimento, há a necessidade de estimativas confiáveis para a contabilização de uma provisão, havendo obrigatoriamente uma classificação de que o desembolso de tais recursos será provável.

Paralelamente, tem-se o conceito de passivos contingentes ou contingências passivas, na qual consistem em obrigações possíveis em que ainda não existe uma obrigação presente e a entidade não possui poder de ação em relação ao seu desfecho. Passivos contingentes também são entendidos como obrigações presentes em que não foi possível mensurar o seu valor com confiabilidade. Em tempo, os passivos contingentes diferem-se das provisões pelo fato de seu valor não poder ser mensurado por estimativas confiáveis e/ou sua existência ser confirmada futuramente, não sendo provável o desembolso de tais recursos, e sim possível. Este enquadramento constitui obrigatoriedade de relato somente em notas explicativas, proporcionando a identificação de possíveis obrigações futuras (CPC 25, 2009).

Neste contexto, enfatiza-se o repertório legislativo na esfera tributária, que por sua vez contribui substancialmente à constituição de provisões e contingências passivas, Ribeiro, Ribeiro e Weffort(2013) em uma análise envolvendo o contencioso contexto fiscal brasileiro acrescenta que a determinação de poder mensurar com confiabilidade os prazos, valores e probabilidade de ocorrências das obrigações depende de advogados tributaristas especializados, no qual estes devem tomar decisões subjetivas quanto a constituir uma provisão ou divulgar um passivo contingente em notas explicativas, inferindo que a complexidade da legislação tributária contribui significativamente a esta referência. Schiff, Schiff e Rozen (2012) também afirmam que tal classificação é de difícil quantificação e para tanto é necessário uma maior

observação as normas e regulamentos os quais estão inseridos para que não haja distorções nas informações apresentadas.

Adicionalmente à inferência do relato quanto ao sistema tributário nacional, Martinez e Sonegheti (2015, p. 7) explanam que:

Há um desalinhamento entre os conceitos fiscais e contábeis para aplicabilidade das Leis, o que pode gerar questionamentos por parte dos entes fiscalizadores com relação às práticas adotadas pelas empresas. Tais questionamentos, instaurados por meio de procedimentos fiscais, podem se tornar potenciais débitos para as empresas por intermédio de autuações ou glosas de créditos, muitas vezes não motivadas pela prática de ato ilícito, mas por haver interpretação da legislação divergente entre fisco e contribuintes. (MARTINEZ E SONEGHETI, 2015).

A inferência à complexidade tributária instaurada no Brasil propõe uma visão clara quanto a sua relevância e sua contribuição ao ensejo de processos judiciais e administrativos. Adicionalmente, Ribeiro, Ribeiro e Weffort (2013) explanam quanto a configuração brasileira na instituição de cerca de 85 diferentes impostos, taxas e contribuições, todos agregando operações específicas a cada ramo empresarial, propiciando ensejo para instituição de normas inconstitucionais pelo ente governamental e, conseqüentemente, processos judiciais contraponto tais inconstitucionalidades.

A complexidade na legislação tributária brasileira, mediante aplicabilidade de numerosas arrecadações infere em consideráveis obrigações às entidades, e a interpretação errônea das normas específicas a cada ramo empresarial pode provocar ônus com processos tributários. Neste contexto, depreende-se que a evidenciação das operações no âmbito tributário nas demonstrações contábeis resulta em translucidez à realidade empresarial, bem como propicia uma confiabilidade aos usuários quanto à fidedignidade das informações apresentadas. Para tanto, a existência de normas e regulamentos compreendendo e prescrevendo tais especificidades intitula à normatização aos padrões internacionais, de forma a auxiliar os usuários à interpretação das demonstrações contábeis.

2.2 Evidenciação das Provisões e Passivos Contingentes

Segundo Iudícibus (2004) o objetivo que norteia a contabilidade e seus derivativos é o fornecimento de informações relevantes, possibilitando aos usuários julgamentos seguros e decisões baseadas na confiabilidade das informações. Em adição, Costa e Lopes (2006) inferem que a contabilidade esta sendo utilizada como instrumento de apoio às decisões por constituir informações dos eventos econômicos que afetam uma entidade.

Iudícibus (2004) explica que os usuários das informações contábeis tendem a se interessar por operações futuras e exemplifica que os demonstrativos financeiros tornam-se efetivamente relevantes quando estes propiciam à instituição de predições sobre eventos ou tendências futuras. Neste contexto, podem-se relacionar tais predições aos preceitos de provisões e passivos contingentes abrangidos pelo CPC 25 (2009), no qual define critérios objetivando a divulgação de informações suficientes nas demonstrações contábeis, permitindo aos usuários o entendimento quanto a sua natureza, oportunidade e valor.

O Pronunciamento Técnico CPC 25 (2009) explica que as provisões resultam de obrigações esperadas resultante da aplicabilidade do princípio contábil da competência. São constituídas objetivando a apropriação de obrigações às quais provavelmente serão efetivadas. A este respeito, Iudícibus *et al.* (2010) acrescentam que as provisões podem ser consideradas como elementos do passivo, pois trata-se de obrigações com vencimento aleatório, no entanto com uma elevada probabilidade de ocorrência.

Neste contexto, o CPC 25 (2009) define critérios de classificação para os elementos, visando transpor a real configuração das obrigações, mensurando-as juntamente com especialistas, em possibilidades de ocorrências: provável, possível e remota; e estes devem sofrer análises periódicas a fim de garantir a confiabilidade das informações, haja vista que uma possível obrigação pode tornar-se provável.

Os elementos intitulados como provável são reconhecidos nas demonstrações contábeis em contrapartida do resultado do exercício, as demais classificações são tratadas como contingências passivas em notas explicativas a fim de transpor aos usuários todas as informações relevantes de uma entidade, a menos que seja remota, pois tais casos estão dispensados de evidenciação (CPC 25, 2009).

Chuk (2013) ratifica a importância do reconhecimento e divulgação das informações corretamente a fim de reduzir distorções e apresentar todas as informações relevantes às decisões das companhias e demais usuários, observando as normas instituídas para essa finalidade. De forma contributiva, Ponte e Oliveira (2003, p. 8) relatam que “as demonstrações contábeis publicadas auxiliam e prestam suporte nas negociações entre acionistas, no entanto são necessárias adicionar informações nas notas explicativas, sendo a transparência da companhia uma questão de ética e responsabilidade corporativa”.

Expõe-se ainda a menção de Martinez e Sonegheti (2015, p. 16) analisando a evidenciação das informações de natureza tributária, os autores constam que:

As contingências tributárias de modo geral são pouco evidenciadas pelas empresas, apesar de serem significantes a médio prazo. Os processos administrativos das empresas podem se transformar em grandes passivos fiscais em médio prazo, e podem influenciar negativamente fluxos de caixa futuros. Apesar de dados exposto que da Receita Federal do Brasil demonstrarem que o valor das contingências fiscais relativas a mudança no critério de incidência do PIS e da COFINS aumentaram consideravelmente ao longo dos anos, as empresas analisadas evidenciaram poucas informações relacionadas a essas contribuições. (MARTINEZ E SONEGHETI, 2015)

Em tempo, ressalta-se que a ampla extensão de singularidades do sistema tributário brasileiro possibilita a constituição de numerosas contingências passivas, as quais podem tornar-se prováveis obrigações, influenciando diretamente no resultado apurado pelas companhias, sendo sua adequada evidenciação, tanto provisionada quanto elucidada em notas explicativas, essencial para o usuário externo.

2.3 Estudos Semelhantes

Para levantamento dos estudos similares realizou-se uma pesquisa no Google Acadêmico utilizando as seguintes palavras-chave: Provisões; Provisões Fiscais; Passivos Contingentes; Tax Contingent Liabilities; Disclosure e Representativeness, nas quais encontrou-se 08 estudos semelhantes a fim de fundamentar as tratativas deste trabalho e configurar relevância significativa quanto ao assunto exposto. A figura 1 apresenta os estudos semelhantes identificados conforme os parâmetros mencionados.

Figura 1 – Estudos Semelhantes

Autores	Objetivo da Pesquisa	Resultados
---------	----------------------	------------

Hanlon e Heitzman (2010)	O objetivo foi interagir a pesquisa do imposto teórico e empírico de contabilidade, economia e finanças, para resumir o que é conhecido e desconhecido, oferecendo sugestões de pesquisas futuras.	Apesar de os efeitos dos impostos sobre as decisões ser difícil de documentar, são importantes na análise dos usuários, principalmente dado o crescente déficit orçamentário nesta área. Estudos nesta área também irão contribuir para um exame mais detalhado dos relatórios financeiros e demonstrações contábeis.
Chuk (2013)	Analisar se as empresas alteram seu comportamento em resposta a mudança das normas contábeis quanto a divulgações das demonstrações contábeis.	Concluiu-se que os requisitos de divulgações criam incentivos menos poderosos para alterar decisões do que os requisitos de reconhecimento, oferecendo evidências que as empresas alteram seu comportamento em resposta aos padrões de divulgação.
Fonteneles <i>et al.</i> (2013)	Analisar os determinantes da evidenciação de provisões e contingências por companhias listadas na BM&FBovespa. (2010)	O estudo sugere não haver aderência das demonstrações contábeis das companhias às orientações do CPC 25, indicando a necessidade de mais atuação dos órgãos reguladores e fiscalizadores.
Autores	Objetivo da Pesquisa	Resultados
Ribeiro, Ribeiro e Weffort (2013)	Analisar a percepção de advogados de grandes escritórios que dão suporte a empresas, auditores e juristas sobre a introdução do pronunciamento CPC 25 no Brasil e a possibilidade de prática de Gerenciamento de Resultados com uso de provisões sobre contencioso legal no Brasil. (2009 a 2011)	Os auditores comentaram em entrevistas que há altos níveis de provisões sobre o contencioso tributário no Brasil e isto é consequência da subjetividade e complexidade da legislação. Também identificou as seguintes fontes de incertezas: avaliação da probabilidade, morosidade dos processos administrativo e judiciário e fator humano.
Pinto <i>et al.</i> (2014)	Identificar se a evidenciação quantitativa e qualitativa de provisões e passivos contingentes está relacionada com o valor de mercado das companhias abertas brasileiras. (2010 a 2013)	Os resultados demonstram que quanto maior o lucro por ação, quanto maior o endividamento e a provisão por ação, maior a probabilidade de a empresa divulgar informações sobre a provisão e o passivo contingente acima da média do setor de atuação.
Martinez e Sonegheti (2015)	Verificar os efeitos da mudança no critério de incidência do PIS e da COFINS no disclosure das contingências fiscais. (2009 a 2011)	As autuações relativas ao PIS e à COFINS não cumulativas resultaram em consideráveis aumentos e que apesar de tal aumento, poucas empresas evidenciaram em suas notas explicativas, ativos e passivos contingentes relativos a essas contribuições.
Baldoino e Borba (2015)	Identificar as características dos passivos contingentes e possíveis fatores que influenciem em sua significância nas empresas estrangeiras que negociam ações na bolsa de valores de Nova York (NYSE). (2010)	Os resultados, além de demonstrarem como se divide o quadro de passivos contingentes em empresas ao redor do mundo, trazem o Brasil como país que mais evidencia passivos contingentes dentre as empresas estrangeiras da NYSE.

<p>Castro, Vieira e Pinheiro (2015)</p>	<p>Analisar diferenças na divulgação de contingências ativas e passivas pelas empresas brasileiras que negociam suas ações tanto na BM&FBOVESPA quanto na NYSE. E se houver diferenças, verificar se as demonstrações financeiras publicadas obedecem ao disclosure obrigatório exigido pelo CPC 25. (2013)</p>	<p>As empresas que apresentaram diferenças de informações nos dois relatórios tiveram como principais divergências de informações: a quantidade de contingências divulgadas, o nível de detalhamento das informações, a declaração de informações mais completas e o maior detalhamento das contingências.</p>
---	---	--

Fonte: Elaborado pelos autores.

Percebe-se que o sistema tributário nacional se distancia de atingir uma neutralidade haja vista que, na ampla maioria dos estudos abordando esta temática, há uma inferência de complexidade. Ribeiro, Ribeiro e Weffort (2013) elaboraram um trabalho no qual analisa a percepção de especialistas na área tributária e a introdução do CPC 25 (2009) às companhias. Os autores relatam que são constituídas numerosas provisões fiscais como resultado da ampla subjetividade do sistema tributário brasileiro. Adicionalmente, Martinez e Sonegheti(2015) constataram que as companhias não possuem uma preocupação quanto a evidenciação das informações tributárias nas notas explicativas.

Analisando os estudos supracitados, há uma margem de discussão ampla quanto ao ramo tributário no Brasil por consequência da complexidade existente do tema. Percebe-se uma abordagem consideravelmente baixa nas pesquisas diante da sua extensão, sendo este um tema de grande valor contributivo, há a necessidade de elaboração de pesquisas e apontamentos auxiliares que possam fornecer mais evidências acerca da evidenciação e da proporção alcançada pelo contencioso tributário nas companhias brasileiras.

3. METODOLOGIA DE PESQUISA

3.1 Delineamento da Pesquisa

O presente estudo resulta de uma análise descritiva quanto à evidenciação das provisões e passivos contingentes fiscais nas demonstrações contábeis porquanto relata os dados coletados. A abordagem do problema enquadra-se como qualitativa, uma vez que suas vertentes se estendem à formulação de interpretações sem a utilização de ferramental estatístico. Raupp e Beuren (2003) inferem quanto a pesquisa documental, sendo possível agregar diversas informações dispersas a fim de produzir uma nova fonte de consulta relevante. Para tanto, o presente estudo contempla também uma pesquisa documental de forma a agregar informações relevantes, resultando em uma abordagem contextualizada das provisões e passivos contingentes fiscais através das Notas Explicativas integrantes às Demonstrações Contábeis Padronizadas (DFPs), relativas ao ano de 2015, das companhias que compuseram a amostra de pesquisa.

3.2 Técnicas e Instrumentos de Pesquisa

Neste subtópico estão detalhados os instrumentos e técnicas utilizados para análise da evidenciação e da representatividade das provisões e passivos contingentes fiscais nas companhias analisadas nesta pesquisa.

3.2.1 Instrumentos para Análise da Evidenciação

Inicialmente para transpor com confiabilidade as situações analisadas e medir o nível de evidenciação das companhias da amostra, buscou-se respaldo no CPC 25 (2009) no qual este dispõe os preceitos fundamentais para evidenciação das provisões e passivos

contingentes, para tanto, foram elaboradas duas Listas de Verificação com base na adaptação de determinações contidas no referido pronunciamento contábil com vistas a abranger informações relevantes divulgadas pelas companhias.

Ressalta-se que as adaptações realizadas do Pronunciamento Técnico CPC 25 (2009) proporcionam uma análise exploratória e contextualizada quanto à evidenciação das provisões e passivos contingentes fiscais nas companhias que compuseram amostra deste estudo, de forma a inferir em situações específicas pouco contempladas em estudos anteriores. Nessa abordagem, para medir o nível de evidenciação das provisões fiscais, elaborou-se a Lista de Verificação constante na Figura 2.

Figura 2 – Lista de Verificação das Provisões Fiscais

I) O valor contábil no início e no fim do período.
II) Provisões adicionais feitas no período, incluindo aumentos nas provisões existentes.
III) Valores utilizados (ou seja, incorridos e baixados contra a provisão) durante o período.
IV) Valores não utilizados revertidos durante o período.
V) Especificação dos tipos de provisões fiscais reconhecidas.
VI) Menção quanto a expectativa do cronograma esperado de quaisquer saídas de benefícios econômicos resultantes.
VII) Menção dos possíveis eventos futuros que poderiam afetar o valor da provisão.
VIII) O valor de qualquer reembolso esperado.

Fonte: Elaborado pelos autores com base no pronunciamento contábil CPC 25 (2009).

A Lista de Verificação das provisões fiscais serviu de base para coleta e análise das informações divulgadas pela amostra em estudo. A adaptação do CPC 25 (2009) com a inclusão do item “Especificação dos tipos de provisões fiscais reconhecidas” deu-se para tornar possível a análise de hipóteses específicas quanto às provisões fiscais, bem como sua proporção junto às demais provisões reconhecidas, os demais itens são reflexos da adaptação lúdica das determinações contidas no referido Pronunciamento Contábil. Na Figura 3 é evidenciado a Lista de Verificação utilizada para análise da evidenciação dos passivos contingentes fiscais.

Figura 3 – Lista de Verificação dos Passivos Contingentes

I) A estimativa do seu efeito financeiro.
II) A indicação das incertezas relacionadas ao valor ou momento de ocorrência.
III) Breve descrição.
IV) A possibilidade de qualquer reembolso.
V) Especificação dos tipos dos passivos contingentes fiscais reconhecidos.
VI) Evidenciação dos Passivos Contingentes Remotos.

Fonte: Elaborado pelos autores com base no pronunciamento contábil CPC 25 (2009).

Conforme supracitado na elucidação na Figura 2, a Lista de Verificação dos Passivos Contingentes também resultou de uma adaptação do CPC 25 (2009) devido a inclusão do item “Especificação dos tipos de passivos contingentes fiscais reconhecidos” e “Evidenciação dos passivos contingentes remotos”. Tal inclusão do item de especificação deu-se para que seja analisada a proporção dos passivos contingentes fiscais divulgados em notas explicativas, bem como detalhamento dos impostos contributivos a tais contingências. Quanto à evidenciação dos passivos contingentes remotos, de acordo com o CPC 25 (2009) estes não possuem obrigatoriedade de evidenciação em notas explicativas tampouco de provisionamento, sendo dispensada sua divulgação. Contudo tal classificação sujeita-se a monitoramento constante e sua situação não é definitiva, de forma que passivos contingentes remotos podem

tornar-se possíveis ou prováveis, haja vista que tal classificação decorre de desfechos não controlados pelas entidades.

3.2.2 Técnicas de Análise da Representatividade

Para mensurar a representatividade das provisões e passivos contingentes fiscais, foram utilizados os seguintes dados: i) Valor total das provisões; ii) Valor das provisões fiscais; iii) Valor total dos passivos contingentes; iv) Valor dos passivos contingentes fiscais e v) Valor do exigível total (Passivo Circulante + Passivo não Circulante).

De posse desses dados, elaborou-se duas proporções, sendo estas: i) o quociente entre o total das provisões fiscais em relação ao total das provisões da companhia, e ii) o quociente entre o total das provisões fiscais em relação ao total exigível na respectiva companhia em análise da amostra. O mesmo critério se aplica para medir a representatividade dos passivos contingentes, sendo assim: i) o quociente entre o total dos passivos contingentes fiscais em relação ao total dos passivos contingentes divulgados, e ii) o quociente entre o total dos passivos contingentes fiscais em relação ao total exigível da companhia.

O valor relativo ao total exigível foi obtido por meio da Base de Dados Econômica e refere-se ao constante no Balanço Patrimonial com data de 31/12/2015. Estes dados foram coletados no dia 31/10/2016.

3.3 Procedimentos de Pesquisa

O processo de análise foi inicialmente composto da proporcionalidade entre operações fiscais em comparabilidade com o total do exigível e subitem provisões e passivos contingentes totais para que seja possível medir o nível de representatividade desta composição. Adicionalmente, também foram coletados dados específicos quanto aos tipos de tributos que deram origem às provisões e passivos contingentes fiscais nas companhias analisadas, sendo segregados da seguinte forma: PIS e COFINS; IRPJ e CSLL; ICMS; ISS; IPI; IPTU; INSS e Previdenciárias; Outros e Não Especificado. Para apuração dos resultados individuais destes tributos, utilizou-se tão somente uma proporção isolada em comparabilidade com montante provisionado e divulgado.

Posteriormente, para tornar possível a medição do nível de evidência das provisões e passivos contingentes fiscais, utilizou-se a aplicabilidade do seguinte método: as empresas que divulgaram o item supracitado nas listas de verificações, atribui-se o valor 1 (um); às empresas cuja evidência não existiu, atribui-se 0 (zero); e houve também casos em que as empresas divulgaram a inexistência de provisões fiscais e/ou passivos contingentes fiscais, atribuindo assim classificação nula (não se aplica).

Objetivando elucidar os resultados obtidos com clareza, adotou-se o seguinte procedimento: cada item das listas de verificações constantes nas Figuras 2 e 3 receberam numeração específica de acordo com a ordem ali apresentada, possibilitando mensurar o nível de evidência de cada item específico. A elucidação dos resultados apurados deu-se por meio de Tabelas. Em adição, foi realizada também uma análise segregada por setor. Balduino e Borba (2015) relatam que o setor da empresa pode exercer um papel relevante na significância financeira que as contingências passivas e as provisões podem ter em uma empresa. Cada setor está exposto a diferentes tipos de riscos operacionais, além de também ser possível checar quais contingências passivas são mais recorrentes em cada um dos setores. A comparabilidade entre os segmentos setoriais proporciona uma interatividade entre as companhias da amostra e uma visualização dinâmica de variáveis relevantes justificáveis a tais resultados.

Para o alcance de uma análise contextualizada e visionária à situação fiscal das companhias, optou-se pela classificação setorial da Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros de São Paulo (BM&FBOVESPA) pela familiarização existente com a amostra do estudo, no qual podem ser observadas a quantidade de composições de cada setor, bem como proporcionalidade em relação ao nível de representatividade das provisões fiscais.

3.4 Amostra da Pesquisa

A premissa para elaboração da pesquisa deu-se com o levantamento das companhias que compuseram o quadro do IBrX100 no ano de 2015 e análise das notas explicativas publicadas por estas companhias no mesmo. A amostragem justifica-se por tratar dos 100 ativos com maior número de negociações na Bovespa. A BM&FBOVESPA (2016) relata sua intenção em constituir essa carteira de ativos com o seguinte objetivo: “ser o indicador do desempenho médio das cotações dos 100 ativos de maior negociabilidade e representatividade no mercado de ações brasileiro”. Portanto, tal amostra apresenta alto grau de relevância quanto à divulgação das informações, principalmente aos usuários externos.

4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Com o propósito de evidenciar os resultados obtidos de forma clara e objetiva, a apresentação da análise foi subdividida em três etapas, na qual inicialmente é analisada a representatividade das provisões e passivos contingentes fiscais para que se vislumbre a proporção e relevância da área fiscal no resultado das companhias; posteriormente é evidenciado os resultados obtidos decorrentes do nível de evidenciação destas informações.

4.1 Análise da Representatividade das Provisões e Passivos Contingentes Fiscais

Os resultados relativos a análise da representatividade das provisões fiscais, conforme metodologia adotada nesta pesquisa, segregadas de acordo com a classificação setorial, estão apresentados na Tabela 1.

Tabela 1 – Visualização da Representatividade das Provisões fiscais

Classificação Setorial	Qtde.	Média Provisões Fiscais/Total Exigível	Média Provisões Fiscais/Provisões
Bens Industriais	10	0,39%	20,67%
Consumo Cíclico	23	0,85%	15,55%
Consumo não Cíclico	10	0,82%	35,96%
Financeiro e Outros	18	1,81%	50,80%
Materiais Básicos	12	1,23%	57,45%
Petróleo, Gás e Biocombustíveis	5	1,33%	41,01%
Saúde	4	12,33%	45,79%
Tecnologia da Informação	1	0,91%	14,32%
Telecomunicações	2	4,74%	47,16%
Utilidade Pública	15	0,56%	15,51%

Fonte: Elaborado pelos autores a partir dos dados da pesquisa.

Observa-se que, em relação ao total exigível somente o segmento da Saúde apresentou um percentual mais significativo em relação aos demais, tal resultado justifica-se

pelo fato de a Odontoprev possuir um valor mais significativo de provisões fiscais, se aproximando do total do seu exigível, resultando em uma média percentual mais significativa de 46,54% na classificação deste segmento. A comparabilidade com o total das provisões apresentou percentuais variados com ênfase na classificação de Financeiro e Materiais Básicos com os percentuais mais elevados, o que demonstra a significância das provisões fiscais no contexto destes setores.

Em uma análise mais detalhada, de acordo com a classificação setorial financeira, as provisões fiscais ultrapassam 50% do total de provisões constituídas no resultado do exercício do ano de 2015 das companhias em análise, com destaque para a empresa BR Propert no qual seu provisionamento constituiu na sua totalidade de provisões fiscais, posteriormente a empresa Porto Seguro com 96,40% e logo em seguida a empresa Aliansce com 94,41%. Para o segmento de materiais básicos, a empresa Bradespar também constituiu provisões na sua totalidade fiscal, logo após a empresa Klabin S/A atinge o percentual de 97,34% e a empresa Suzano Papel 84,20% de provisões fiscais constituídas no ano de 2015. O que demonstra que em várias empresas o valor das provisões fiscais é significativo comparado ao das demais provisões.

Objetivando análise minuciosa quanto às especificações das provisões fiscais constituídas, seguem transpostas na Tabela 2 a representatividade individual dos seguintes tributos informados pelas companhias: PIS E COFINS; IRPJ E CSLL; ICMS; ISS; IPI; IPTU; INSS e Previdenciárias; Outras (casos em que as companhias denominaram como “outras”) e houve ainda a classificação de “Não Especificado” que resulta da omissão por parte das companhias de tais especificações, sendo informado somente parte dos tributos ou seu valor total de provisionamento fiscal.

Tabela 2 – Especificações Provisões Fiscais

Especificação dos tipos de Provisões	Total	Percentual
PIS e COFINS	12.699.200	31,52%
IRPJ e CSLL	6.345.891	15,75%
ICMS	1.196.704	2,97%
ISS	741.992	1,84%
IPI	8.860	0,02%
INSS e Previdenciárias	4.909.183	12,19%
Outras	2.474.906	6,14%
Não Especificado	11.910.721	29,56%
Total	40.287.457	100%

Fonte: Elaborado pelos autores a partir dos dados da pesquisa.

A especificação dos tipos de provisões fiscais constituídas pelas empresas da amostra estendeu-se principalmente aos tributos PIS e COFINS com 31,52% da totalidade das provisões fiscais constituídas. Tal percentual cursa naturalmente pela legislação regulamentadora destes tributos, uma vez que podem ser calculados pelo regime cumulativo e não cumulativo e estes, por sua vez, apresentam constantes alterações, sendo este um fator agravante à complexidade tributária e, conseqüentemente prejuízos fiscais as empresas. Martinez e Sonegheti (2015) afirmam em sua pesquisa que as alterações no critério de incidência do PIS/PASEP e COFINS resultou em aumento na carga tributária das empresas. Possivelmente, tais tributos possuem potencial de gerar contingências devido à complexidade em torno de sua regulamentação.

Considerando as restrições da pesquisa, percebe-se em segunda atenção o percentual de 15,75% para o IRPJ e CSLL, sendo estes tributos oriundos do Resultado

Financeiro das entidades o qual também possui expressividade devido aos reflexos da complexidade do sistema tributário brasileiro.

Não foram especificados 29,56% do total das provisões fiscais constituídas, embora as empresas não os tenham considerado relevantes, este percentual reflete a negligência das empresas em evidenciações precisas e transparentes quanto a real situação financeira. O grau de representatividade elevado das provisões fiscais ratifica a relevância de observância destas informações pelos usuários externos, para tanto, faz-se necessário uma maior transparência nas Demonstrações Contábeis e Notas Explicativas.

Para a análise da representatividade dos passivos contingentes fiscais foram utilizados os mesmos critérios das Provisões, no qual os resultados constam na Tabela 3.

Tabela 3 – Visualização da Representatividade dos Passivos Contingentes Fiscais

Classificação Setorial	Qtde.	Média Passivos Cont. Fiscais/Total Exigível	Média Passivos Cont. Fiscais/Passivos Contingentes
Bens Industriais	10	5,74%	68,97%
Consumo Cíclico	23	5,14%	49,27%
Consumo não Cíclico	10	17,96%	83,62%
Financeiro e Outros	18	1,66%	82,10%
Materiais Básicos	12	16,64%	85,07%
Petróleo, Gás e Biocombustíveis	5	8,90%	72,97%
Saúde	4	5,59%	33,30%
Tecnologia da Informação	1	6,87%	23,11%
Telecomunicações	2	62,93%	81,61%
Utilidade Pública	15	9,29%	43,15%

Fonte: Elaborado pelos autores a partir dos dados da pesquisa.

Em observância aos resultados obtidos, percebe-se grande disparidade em relação aos percentuais das provisões, haja vista que os resultados apresentados não ultrapassaram o limite de 60%, cenário este presente nas demonstrações dos resultados dos passivos contingentes. Tal disparidade pode ser caracterizada pela subjetividade das contingências fiscais como reflexo do caótico contencioso tributário nacional, afirmação esta que é mencionada por Ribeiro, Ribeiro e Weffort (2013, p. 48): “As percepções por advogados e auditores indicam preocupação com a subjetividade no estabelecimento das provisões, complexidade das leis e altos valores envolvidos.”, adicionalmente expõe a dificuldade encontrada pelos profissionais da área na elaboração de projeções quanto ao desfecho de um processo. Essa situação pode acarretar na evidenciação como passivos contingentes e, dessa forma, não seriam reconhecidos nas demonstrações contábeis da companhia.

Subentende-se que a discrepância entre provisões e passivos contingentes resulta principalmente por, em sua ampla maioria, tratar-se de processos ajuizados no qual seu desfecho ainda está em tramitação, sem previsão de determinações, para tanto são evidenciadas somente em notas explicativas até que seja possível prever seu desfecho em provável ou remoto.

Em análise ao exposto na Tabela 3, a proporção de 62,93% do setor de Telecomunicações em relação ao total exigível transpõe sua discrepância em relação aos demais e é justificável por sua representação de somente 02 empresas, sendo a Telef Brasil S.A detentora de 80,38% do seu exigível total em proporção á situações na esfera fiscal, a outra proporção é representada pela empresa Tim S.A e os passivos contingentes relativos a questões fiscais possuem a proporção de 45,48% do valor do seu exigível.

Quanto a atribuição de passivos contingentes fiscais em relação ao total de passivos contingentes, a disparidade assume proporção diferenciada por tratar-se de menor proporção em relação aos demais setores. O setor de Tecnologia da Informação, representado somente pela empresa Totvs, apresentou resultados de 23,11%, sendo a menor proporcionalidade relatada neste contexto. Ressalta-se que os setores de Materiais Básicos, Consumo não Cíclico, Financeiro e Telecomunicações apontaram que mais de 80% de sua retratação contingencial tratam-se de contingências fiscais. O que demonstra uma representatividade expressiva.

Igualmente ao exposto no resultado das provisões fiscais, foi elaborada a análise individual dos tributos que compuseram as contingências passivas no ano de 2015 da amostra em estudo, os quais estão representados na Tabela 4.

Tabela 4 – Especificações Passivos Contingentes Fiscais

Especificação dos tipos de passivos cont. fiscais	Total	Percentual
PIS E COFINS	9.293.643	4,40%
IRPJ E CSLL	69.341.764	32,85%
ICMS	22.320.796	10,57%
ISS	9.800.708	4,64%
IPI	1.843.910	0,87%
INSS e Previdenciárias	12.342.637	5,85%
Outras	22.337.513	10,58%
Não Especificado	63.811.036	30,23%
Total	211.092.007	100,00%

Fonte: Elaborado pelos autores a partir dos dados da pesquisa.

Como pressuposto de uma análise comparativa, inicialmente percebe-se que o total de passivos contingentes é aproximadamente quatro vezes maior do que o provisionamento fiscal, de forma a inferir que há a existência de possíveis prejuízos fiscais que podem tornar-se prováveis de ocorrência, ratificando a relevância em evidenciar essas informações com objetividade e clareza.

Em contrapartida ao exposto nas provisões, os impostos com maior expressividade evidenciado nos passivos contingentes fiscais foram IRPJ e CSLL com o percentual de 32,85%. Conforme estabelecido na Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 sua tributação é incidente pelo lucro líquido apurado pela contabilidade, sendo este passível de adições e exclusões específicas, determinados em lei, o que pode ser reflexo da complexidade das leis regulamentadoras.

Outro ponto a destacar é a falta de especificação dos tributos que perfizeram o percentual de 30,23%, corroborando com o resultado obtido por Martinez e Sonegheti (2015) o qual constataram que somente 48% das notas explicativas analisadas apresentam informações a respeito de processos administrativos de natureza tributária e somente 11% em média detalharam informações relativas ao PIS e COFINS (tributos específicos analisados pelos autores), resultado este similar ao encontrado na presente pesquisa no qual as companhias evidenciaram somente 4,40% passivos contingentes relativos ao PIS e COFINS.

4.2 Análise do Nível de Evidenciação das Provisões e Passivos Contingentes Fiscais

Para medir o nível de evidenciação das provisões fiscais utilizou a Lista de Verificação apresentada na Figura 2, cujos itens foram analisados em cada companhia componente da amostra. Na Tabela 5 constam os resultados obtidos através da média individualizada de cada item, de acordo com a classificação setorial da BM&FBOVESPA.

Tabela 5 – Nível de Evidenciação das Provisões Fiscais

Classificação Setorial	Qtde.	I	II	III	IV	V	VI	VII	VIII
Bens Industriais	10	100%	90%	90%	90%	60%	0%	30%	0%
Consumo Cíclico	23	100%	91%	91%	91%	43%	13%	13%	0%
Consumo não Cíclico	10	100%	90%	90%	90%	70%	10%	20%	0%
Financeiro e Outros	18	100%	94%	89%	89%	78%	28%	44%	33%
Materiais Básicos	12	100%	100%	100%	100%	58%	8%	17%	17%
Petróleo, Gás e Biocombustíveis	5	100%	100%	100%	75%	100%	0%	25%	0%
Saúde	4	100%	100%	100%	100%	0%	0%	25%	0%
Tecnologia da Informação	1	100%	100%	100%	100%	100%	0%	0%	0%
Telecomunicações	2	100%	100%	100%	100%	0%	0%	0%	0%
Utilidade Pública	15	100%	100%	93%	100%	53%	20%	60%	40%
Total	100	100%	97%	95%	94%	56%	8%	23%	9%

Fonte: Elaborado pelos autores a partir dos dados da pesquisa.

A constatação dos resultados obtidos dá-se principalmente com a segregação dos itens transpostos e análise individualizada, no qual foi possível constatar que todas as companhias da amostra evidenciaram o item I, ou seja, o valor contábil no início e no fim do período foi 100% informado. O segundo item refere-se às inclusões realizadas no período o qual obteve uma média de 97% de evidenciação, resultado próximo ao item III com 95% e IV com 94%. Os itens III e IV referem-se aos valores utilizados e não utilizados no período, ou seja, informações relativas às movimentações e operações realizadas. Tais informações não foram totalmente evidenciadas pelas companhias, mas representaram um índice de elucidação alto e este resultado assemelha-se a apuração encontrada na pesquisa de Pinto, Avelar, Fonseca, Silva e Costa (2014) o qual constataram que os itens “Valor contábil no início do período”; “Valor contábil no fim do período”; Provisões adicionais feitas, incluindo aumentos”; “Valores utilizados e “Valores não utilizados” são os que tiveram maior exposição pelas empresas analisadas.

Reduzindo os percentuais consideravelmente, o item V relata que somente 56% das companhias analisadas especificaram os tipos de tributos que perfizeram o montante das provisões fiscais, com destaque para o segmento de Petróleo, Gás e Biocombustíveis e Tecnologia da Informação com 100% de evidenciação e o segmento de Saúde e Telecomunicações omitiram esta informação. Ressalta-se que a empresa QGEP, enquadrada no segmento de biocombustíveis informou não possuir provisões fiscais, para tanto, seu resultado foi considerado não aplicável em todos os itens analisados. Martinez e Sonegheti (2015) apresentaram em sua pesquisa um alto nível de provisão constituído sobre o contencioso tributário no Brasil devido subjetividade e complexidade da legislação, no qual muitas vezes ocorre uma dificuldade na interpretação deste emaranhado fiscal existente, podendo ser esta a justificativa para a falta da totalidade de divulgações completas neste ramo.

Os itens VI e VIII referem-se a expectativa do cronograma esperado e valor de qualquer reembolso esperado e estes obtiveram o menor percentual verificado. Pinto *et al.* (2014) também identificaram esta falha na evidenciação das empresas analisadas. Em uma média geral, 60% dos itens em análise foram evidenciados pelas companhias da amostra, apontando uma baixa observância às obrigatoriedades do CPC 25 (2009).

Estão transpostos na Tabela 6 os resultados obtidos decorrentes do nível de evidenciação dos passivos contingentes fiscais.

Tabela 6 – Nível de Evidenciação dos Passivos Contingentes Fiscais

Classificação Setorial	Qtde.	I	II	III	IV	V	VI
Bens Industriais	10	100%	20%	100%	20%	80%	10%

Consumo Cíclico	23	96%	0%	65%	4%	50%	22%
Consumo não Cíclico	10	100%	30%	100%	20%	90%	30%
Financeiro e Outros	18	100%	12%	76%	24%	53%	17%
Materiais Básicos	12	100%	8%	92%	42%	67%	8%
Petróleo, Gás e							
Biocombustíveis	5	100%	0%	60%	60%	40%	20%
Saúde	4	100%	0%	50%	25%	50%	25%
Tecnologia da Informação	1	100%	0%	100%	0%	100%	0%
Telecomunicações	2	100%	0%	50%	0%	50%	0%
Utilidade Pública	15	100%	47%	93%	53%	73%	60%
Total	100	100%	12%	79%	25%	65%	19%

Fonte: Elaborado pelos autores a partir dos dados da pesquisa.

Os resultados supracitados na Tabela 6 evidenciam um cenário com muitas oscilações de percentuais. O item I o qual refere-se a estimativa do seu efeito financeiro foi evidenciado por praticamente todas as empresas da amostra, com ressalva unicamente da companhia Alpargatas. Com o segundo melhor resultado o item III diz respeito a uma breve descrição da natureza da obrigação com percentual de 79% de relato nas notas explicativas. Jesus e Souza (2016) também constataram que 100% das companhias de sua amostra evidenciaram o item I e 74% evidenciaram o item III.

Percebe-se uma grande semelhança entre os resultados obtidos e os estudos anteriores o qual pode ser atribuído à facilidade de transpor tais informações sem grandes comprometimentos por parte das companhias em suas demonstrações contábeis.

O item V trata da especificação dos tipos de tributos que compõe os passivos contingentes fiscais e este apresentou o percentual de 65% de evidenciação, resultado este superior ao apresentado na Tabela 5 relacionado as provisões fiscais. Martinez e Soneghethi (2015) apuraram que entre os anos de 2009 a 2011 as empresas que compuseram sua amostra evidenciaram 30,57% de contingencias relativas ao PIS e COFINS especificadamente, inferindo em um resultado relativamente alto por tratar-se de tributos específicos. Ressalta-se que o tributo com maior proporção dos passivos contingentes fiscais apurados na Tabela 4 foram IRPJ e CSLL com 32,85%, PIS e COFINS compuseram o montante de 4,40% apenas.

Os demais itens analisados referem-se a indicação de incertezas, possibilidade de qualquer reembolso e evidenciação dos passivos contingentes remotos. Jesus e Souza (2016) identificaram que 36% de sua amostra evidenciaram incertezas, a contraponto, com relação aos passivos contingentes fiscais deste estudo, somente 12% informaram incertezas sobre valor ou cronograma esperado. Observa-se ainda que 24 companhias evidenciaram informações relacionadas aos passivos contingentes fiscais remotos, mesmo não havendo obrigatoriedade, resultando em uma proporção de 19% de evidenciação pelas companhias, com ênfase principalmente ao segmento de Utilidade Pública com 9 companhias relatando a existência de tais passivos contingentes.

5. CONCLUSÕES DA PESQUISA

O pressuposto inicial de adoção das Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS) no Brasil objetivou a padronização e normatização das demonstrações contábeis brasileiras às normas internacionais. Adicionalmente, houve a criação de Pronunciamentos Contábeis para estreitar as subjetividades existentes no Brasil, a exemplo do CPC 25 (2009) regulamentando a classificação de provisões, passivos contingentes e ativos contingentes o qual passou a ser obrigatório a partir de 2010, contudo estudos revelam que as companhias estão negligenciando as obrigações dispostas em tal pronunciamento contábil.

A afirmação de que o sistema tributário nacional possui uma complexidade demasiada é relatada por diversos autores já citados neste trabalho, sendo o argumento principal de juristas e profissionais da área contábil em defesa da falta da evidenciação adequada das situações presentes nas companhias. Inclui-se que o CPC 25 (2009) dispõe que as companhias podem valer-se da opinião de especialistas e peritos na área para fundamentar seu posicionamento em alguns casos, indicando a existência de subjetividades já previstas.

O presente estudo objetivou identificar a representatividade e o nível de evidenciação das provisões e passivos contingentes fiscais nas companhias de capital aberto brasileiras.

Os resultados desta pesquisa permitem inferir, para a amostra analisada, que o grau de representatividade dos passivos contingentes fiscais é relativamente maior do que a representatividade dos provisionamentos fiscais, o qual pode ser justificado pela subjetividade e morosidade dos processos judiciais, no entanto este fator não exime sua relevância na evidenciação completa destas informações. Nesta pesquisa destaca-se o setor financeiro e materiais básicos com mais de 50% do seu provisionamento e mais de 80% de seus passivos contingentes referir-se a prejuízos fiscais.

Observando os resultados obtidos, em média, o nível de evidenciação das provisões fiscais permeou-se superior à sua representatividade, situação esta divergente à encontrada na análise dos passivos contingentes fiscais, no qual observa-se uma baixa transparência pelas companhias da amostra quanto às informações divulgadas.

Percebeu-se uma possível tendência quanto mais expressivo for o prejuízo fiscal, menor é sua evidenciação e transparência nas demonstrações contábeis, ratificando uma falta de congruência nestes resultados pelas companhias que compuseram a amostra desta pesquisa. Ribeiro, Ribeiro e Weffort (2013) concluem que apesar de uma normatização subjetiva, é possível a criação de padrões específicos a certas situações e se houver desvios deste padrão estabelecido, as empresas devem elaborar detalhamentos sobre os motivos e procedimentos adotados.

Observa-se como limitação da pesquisa o fato da análise discorrer apenas sobre as companhias que compuseram a classificação do IBRX100 em 2015 e dados documentais do mesmo ano, bem como valeu-se da normatização do CPC 25 (2009) para avaliação da evidenciação dos resultados. Sugere-se para estudos futuros a realização de pesquisas específicas no âmbito fiscal haja vista a relevância comprovada neste estudo quanto a sua representatividade nas demonstrações contábeis.

REFERÊNCIAS

ANTUNES, M. T. P.; GRECCO, M. C. P.; FORMIGONI, H.; NETO, O. R. M. A Adoção no Brasil das normas internacionais de contabilidade IFRS: o processo e seus impactos na qualidade da informação contábil. **Revista de Economia & Relações Internacionais**, v. 10, n. 20, p. 05-19, 2012.

BALDOINO, E.; BORBA, J. A. Passivos contingentes na bolsa de valores de Nova York: uma análise comparativa entre as empresas estrangeiras. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 9, n. 23, p. 58-81, 2015.

BRASIL, Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências, Brasília, DF.

- CASTRO, M. C. C. S.; VIEIRA, L. K.; PINHEIRO, L. E. T. Comparação do Disclosure de Contingências Ativas e Passivas nas Empresas Brasileiras com Ações Negociadas na BM&FBovespa e na Nyse. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 20, n. 2, p. 52-6, 2015.
- CHUK, E. Economic Consequences of Mandated Accounting Disclosures: Evidence from Pension Accounting Standards. **The Accounting Review**, v. 88, n. 2, p. 395-427, 2013.
- COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Estrutura Conceitual**, de 02 de dezembro de 2011. Disponível em: www.cpc.org.br. Acesso em: 13 de Dezembro de 2016.
- COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico CPC 25. Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes**, de 26 de junho de 2009. Disponível em: www.cpc.org.br. Acesso em: 13 de Dezembro de 2016.
- COSTA, F. M.; LOPES, A. B. Ajustes aos us-gaap: estudo empírico sobre sua relevância para empresas brasileiras com adrs negociados na bolsa de nova iorque. **Revista Contabilidade & Finanças**, USP, São Paulo, Edição 30 Anos de Doutorado, p. 45-57, 2007.
- FONTENELES, I. V.; NASCIMENTO, C. P. S.; PONTE, V. M. R.; REBOUÇAS, S. M. D. P. Determinantes da evidenciação de provisões e contingências por companhias listadas na BM&FBovespa. **Revista Gestão Organizacional**, v. 6, n. 4, p. 85-98, 2013.
- HANLON, M.; HEITZMAN, S. A review of tax research. **Journal of Accounting and Economics**, v. 50, p. 127-178, 2010.
- IUDÍCIBUS, S. D. **Teoria da contabilidade**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- IUDÍCIBUS, S. D.; MARTINS, E.; GELBCKE, E. R.; SANTOS, A. D. **Manual de contabilidade societária**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- JESUS, S. S.; SOUZA, M. M. Impacto do Reconhecimento dos Passivos Contingentes na Situação Econômica das empresas Auditadas pelas Big Four. **Revista de Contabilidade da UFBA**, v.10, n. 2, p. 43-63, 2016.
- MARTINEZ, A. L.; SONEGETHI, K. S. Contingências fiscais em face das mudanças de incidência do PIS e da COFINS. **Revista Evidenciação Contábil & Finanças**, v. 3, n. 3, p. 6-18, 2015.
- PEREIRA, J. C. S.; SILVA, R. C. (2006). Evidenciação (Disclosure): O Produto Final da Ciência Contábil. **Revista Digital Simonsen**, v. 1, 2006.
- PINTO, A. F., AVELAR, B., FONSECA, K. B. C., SILVA, M. B. A.; COSTA, P. S. Value Relevance da Evidenciação de Provisões e Passivos Contingentes. **Pensar Contábil**, v. 16, n. 61, p. 54-65, 2014.
- PONTE, V. M. R.; OLIVEIRA, M. C. A prática da evidenciação de informações avançadas e não obrigatórias nas demonstrações contábeis das empresas brasileiras. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 15, n. 36, p. 7-20, 2003.
- RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática, v. 3, p. 76-97, 2003.
- RIBEIRO, A. C.; RIBEIRO, M. S.; WEFFORT, E. F. J. Provisões, contingências e o pronunciamento CPC 25: as percepções dos protagonistas envolvidos. **Revista Universo Contábil**, v. 9, n. 3, p. 38-54, 2013.
- SCHIFF, J.; SCHIFF, A.; ROZEN, H. Accounting for Contingencies: Disclosure of Future Business Risks. **Management Accounting Quarterly**, v. 13, n. 3, 2012.