



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIAS,
CONTABILIDADE E SECRETARIADO EXECUTIVO - FEAACS
CURSO DE BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBIES**

AMARALINA LIMA FERREIRA

**O IMPACTO DA ADOÇÃO DAS NORMAS INTERNACIONAIS DE
CONTABILIDADE NA CONSTITUIÇÃO DE ATIVOS E PASSIVOS FISCAIS
DIFERIDOS**

ORIENTADORA: EDITINETE ANDRÉ GARCIA DA ROCHA

**FORTALEZA
2014**

AMARALINA LIMA FERREIRA

**O IMPACTO DA ADOÇÃO DAS NORMAS INTERNACIONAIS DE
CONTABILIDADE NA CONSTITUIÇÃO DE ATIVOS E PASSIVOS FISCAIS
DIFERIDOS**

Artigo apresentado à Coordenação do
Curso de Ciências Contábeis da
Universidade Federal do Ceará, como
requisito para obtenção do título de
bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Prof.^a Ms. Editinete André
da Rocha Garcia.

Aprovada em: ___/___/_____.

BANCA EXAMINADORA

Prof.^a Editinete André da Rocha Garcia
Orientadora

Prof. João Sobrinho Roberto da Silva
Membro da Banca

Prof.^a Jeanne Marguerite Molina Moreira
Membro da Banca

**FORTALEZA
2014**

O IMPACTO DA ADOÇÃO DAS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE NA CONSTITUIÇÃO DE ATIVOS E PASSIVOS FISCAIS DIFERIDOS

Amaralina Lima Ferreira¹

Editinete André da Rocha Garcia²

RESUMO

O atual cenário dos negócios exige uma contabilidade uniforme e homogênea entre os diversos países para que os usuários da informação contábil possam se utilizar de dados transparentes, confiáveis e comparáveis, facilitando assim a sua tomada de decisão. No Brasil o processo de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade começou com a Lei n.º 11.638/07. O presente trabalho analisa o impacto da adoção das Normas Internacionais de Contabilidade na constituição de Ativos e Passivos Fiscais Diferidos decorrentes da tributação sobre o lucro de 14 empresas classificadas no segmento de Governança Corporativa Novo Mercado listadas na BM&FBOVESPA nos exercícios de 2007 e 2013. Constatou-se um aumento das médias totais de participação do Ativo Fiscal Diferido e Passivo Fiscal Diferido sobre o Ativo e Passivo Total no ano de 2013 se comparado a 2007. Analisando as Notas Explicativas publicadas em 2013 foram verificados os itens que formavam as contas de Ativo e Passivo Fiscal Diferido em 2013 que podem ser atribuídos as diferenças temporárias oriundas das mudanças introduzidas pelas Normas Internacionais de Contabilidade. A contabilização desses itens contribuiu para o aumento das participações dos Ativos e Passivos Fiscais Diferidos nos Ativos e Passivos totais das empresas no exercício de 2013.

Palavras-chave: Normas Internacionais de Contabilidade. Diferenças Temporárias. Ativo Fiscal Diferido. Passivo Fiscal Diferido.

1 INTRODUÇÃO

A dinâmica dos negócios tem exigido dos gestores informações tempestivas, precisas e com a possibilidade de ser comparada. As empresas deixaram de ser locais e passaram a se internacionalizar. Este movimento de internacionalização exigiu da comunidade contábil o estabelecimento de padrões universais. Assim, uma informação a ser produzida em um país para ser comparável com a mesma informação em outro país precisa ter a mesma base. As normas de contabilidade, portanto, visam estabelecer a harmonização e a padronização destas informações de forma que gestores e investidores de todo o mundo possam se utilizar de informações relevantes e com fidedignidade no que se propõe a representar de forma comparável, verificável, tempestiva e compreensível auxiliando, assim, no

¹ Graduanda do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Ceará.

² Professora Orientadora. Mestra em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo – USP.

processo de tomada de decisão.

O Brasil tem procurado se integrar nesse processo de harmonização contábil. A aprovação e publicação da Lei n.º 11.638/2007 que revisou, alterou e introduziu novos dispositivos contábeis da Lei n.º 6.404/76 trouxe mudanças significativas na contabilidade brasileira, entrando em vigor a partir de 1º de janeiro de 2008.

Na busca dessa convergência às normas internacionais de contabilidade o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) por meio da Resolução CFC n.º 1.055/05 criou o Comitê de Pronunciamentos Contábeis que tem como finalidade o estudo, preparo e emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre os procedimentos Contábeis e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando a centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade brasileira aos padrões internacionais.

Com a Lei n.º 11.638/07 foram introduzidas alterações no critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na apuração do lucro líquido do exercício, gerando diferenças entre as regras contábeis e as regras tributárias. Como forma de neutralizar esses impactos foi criado o Regime Tributário de Transição (RTT) por meio da Medida Provisória n.º 449/08, posteriormente transformada na Lei n.º 11.941/09. A utilização desse regime visou neutralizar as diferenças temporárias ocasionando o registro de ativos e passivos fiscais diferidos.

Dentre os vários pronunciamentos o CPC 32 tem o objetivo de identificar o tratamento contábil aplicável aos tributos sobre o lucro. (CPC 32, 2009). Tal pronunciamento é importante na identificação do tratamento contábil para as diferenças temporárias no reconhecimento de ativos e passivos entre as normas contábeis e as normas tributárias.

Assim, a pesquisa visa responder a seguinte questão: Qual o impacto causado pela adoção das normas internacionais de contabilidade na constituição de Ativos e Passivos Fiscais diferidos?

O objetivo geral da pesquisa é analisar os impactos causados nos ativos e passivos fiscais diferidos oriundos das diferenças na forma de mensuração adotada pelas normas contábeis e pelas normas fiscais na estrutura patrimonial das empresas. A pesquisa será desenvolvida a partir dos Relatórios Contábeis de empresas listadas na BM&FBOVESPA.

A contribuição do estudo justifica-se na análise das diferenças entre as normas contábeis e normas fiscais. Como a contabilidade brasileira que sempre sofreu e ainda sofre uma grande influência da legislação tributária, introduziu essa nova contabilidade em que as normas fiscais e contábeis integram-se numa só contabilidade.

Além desta introdução a pesquisa está subdivida em seções, a primeira abordará o referencial teórico tratando da Convergência das Normas Internacionais de Contabilidade, Regime Tributário de Transição e Ativo e Passivo Fiscal Diferido. A segunda seção apresentará os processos metodológicos do estudo. Na terceira seção serão analisados os dados coletados e na quarta seção serão feitas as considerações finais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Convergências das Normas Internacionais de Contabilidade

A contabilidade é considerada pelos estudiosos a linguagem dos negócios. E entender essa linguagem possibilita uma melhor tomada de decisão. Quanto mais importante a decisão a ser tomada maior a necessidade de informações.

A globalização do mercado e a integração econômica exigiram das empresas informações contábeis uniformes, transparentes e confiáveis, necessitando assim de normas e critérios que regulassem essas informações de maneira que proprietários, gestores e investidores de todo o mundo possam se utilizar dessas informações para auxiliar no processo de tomada de decisão.

Para atender essa demanda da contabilidade mundial, em 1973 foi criado o *International Accounting Standards Committee* (IASC) com o objetivo de formular e publicar um novo padrão de Normas Contábeis Internacionais a ser mundialmente aceito. As primeiras Normas publicadas pelo IASC foram as *International Accounting Standards* (IAS), vigentes até hoje apesar das alterações ao longo dos anos. Em 2001 foi criado o *International Accounting Standards Board* (IASB) substituiu o IASC que revisou e alterou algumas Normas, além de emitir novos pronunciamentos internacionais denominado: *International Financial Reporting Standards* (IFRS).

Segundo a Fundação IFRS seu objetivo é desenvolver, com base em princípios articulados, um conjunto único de normas de contabilidade de alta qualidade, compreensíveis, exequíveis e aceitáveis globalmente.

A partir de 2008 o Brasil buscou a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade através da Lei n.º 11.638/2007. Com essa Lei a Contabilidade brasileira atualizou suas regras contábeis e adequou suas demonstrações contábeis ao cenário contábil internacional.

A Lei n.º 11.638/07 introduziu importantes modificações na contabilidade brasileira, tendo como principal objetivo a convergência aos pronunciamentos internacionais de contabilidade, com destaque para os emitidos pelo IASB, através dos IFRS e as IAS (BRAGA; ALMEIDA, 2008).

As mudanças trazidas com a Lei n.º 11.638/07 passaram a vigorar início do ano de 2008, com a intenção de estabelecer novos padrões para a elaboração e divulgação das demonstrações contábeis de acordo com o IFRS.

Para auxiliar nesse processo de convergência as Normas Internacionais de Contabilidade foi criado em 2005 pela Resolução CFC n.º 1.055/05 o Comitê de Pronunciamentos Contábeis com o desígnio de estudar, preparar e emitir Pronunciamentos Técnicos sobre os procedimentos de contabilidade no Brasil, no sentido de possibilitar a emissão de normas pelas entidades reguladoras brasileiras.

A Medida Provisória (MP) n.º 449/08, de 3 de dezembro de 2008, também alterou e revogou dispositivos tratavam matéria contábil da Lei das Sociedades Anônimas, Lei n.º 6.404/76, hoje convertida na Lei 11.941/09. Esta lei também institui o Regime Tributário de Transição como forma de neutralizar os efeitos tributários sobre os métodos e critérios introduzidos pela nova legislação.

O processo de adoção as normas iniciou em 2000 e se consolidou, em termos

de adoção, em 2010, conforme apresentado no Quadro 1.

Quadro 1: Esquema gráfico das alterações das normas contábeis no Brasil.

Antes da adoção das IFRS			Fases de adoção das IFRS		
			1ª Fase	2ª Fase	
Criação do Projeto de nº 3741 que se tornou a Lei nº 11.630	Criação do CPC	Aprovação da Lei 11.638	CPC 1 ao 14. Adoção inicial em 31/12/2008	CPC 15 ao 41	Adoção total das IFRS nas demonstrações contábeis
2000	2005	2007	2008	2009	2010

Fonte: Elaborado pelo autor (2014).

O Projeto de Lei n.º 3.741/00 tramitou por sete anos na Câmara de Deputados até ser, finalmente, aprovado pelo Congresso e sancionado pelo Presidente da República em 28 de dezembro de 2007 na forma da Lei n.º 11.638/07 que modificou a Lei n.º 6.404/76. Entre esses sete anos, mais precisamente em 2005, o Conselho Federal de Contabilidade criou o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) com a atribuição de emitir pronunciamentos contábeis em conformidade com as normas internacionais. A partir de 2008 temos a primeira fase de adoção ao IFRS com as novas regras contábeis sendo regulamentadas pelos 14 pronunciamentos contábeis emitidos pelo CPC e que deveriam ser aplicadas as demonstrações contábeis do exercício de 2008. A segunda fase inicia acontece em 2009 e 2010 com a publicação de mais 26 pronunciamentos contábeis que regulamentavam as normas contábeis internacionais no país que deveriam ser aplicadas nas demonstrações contábeis do exercício de 2010.

2.2 Regime tributário de transição

Com a adoção das normas internacionais de contabilidade surgiram diferenças entre o lucro contábil e lucro tributável, a Lei n.º 11.638/07 garantiu a neutralidade tributária através do Regime Tributário de Transição (RTT), instituído pela MP n.º 449/08, posteriormente transformada em Lei nº 11.941/09. A aplicação desse regime possibilita o surgimento de diversas diferenças temporárias e, portanto, ao registro de ativos e passivos fiscais diferidos. (ERNST & YOUNG; FIPECAFI, 2012).

A Lei nº 11.941 de 27 de maio de 2009 estabeleceu:

Art. 16. As alterações introduzidas pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, pelos arts. 37 e 38 desta Lei que modifiquem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na apuração do lucro líquido do exercício definido no art. 19 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 196, não terão efeitos para fim de apuração do lucro real da pessoa jurídica sujeita ao RTT, devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007.

Assim, o RTT foi criado para suprimir os efeitos tributários causados pela adoção as normas internacionais de contabilidade, garantindo assim a neutralidade tributária das novas normas.

A criação do RTT foi de grande importância, possibilitou a contabilidade

caminhar rumo a convergência internacional, sem que os aspectos tributários fossem descumpridos (IUDICIBUS et al., 2010).

O RTT foi optativo para as empresas optantes do Lucro Presumido e Lucro Real no biênio 2008-2009, e obrigatório a partir de 2010. Uma vez feita a opção pelo RTT, não é possível desistir no ano seguinte. Ou seja, a opção será aplicada ao biênio.

Como forma de anular os efeitos da adoção das normas internacionais de contabilidade na apuração dos tributos, ou seja, alcançar a neutralidade tributária o RTT criou um mecanismo em que as empresas podem realizar ajustes. Assim as empresas mantem a carga tributária inalterada independente dos impactos que a adoção das Normas Internacionais de Contabilidade possa trazer a escrituração comercial (MORAES, 2010).

Assim, conforme IN nº 949/2009 o RTT funciona da seguinte forma:

Art. 3º A pessoa jurídica sujeita ao RTT, para reverter o efeito da utilização de métodos e critérios contábeis diferentes daqueles previstos na legislação tributária, baseada nos critérios vigentes em 31 de dezembro de 2007, nos termos do art. 2º, deverá:

I – utilizar os métodos e critérios da legislação societária para apurar, em sua escrituração contábil, o resultado do período antes do Imposto sobre a Renda, deduzido das participações;

II – utilizar os métodos e critérios contábeis aplicáveis à legislação tributária, a que se refere o art. 2º, para apurar o resultado do período, para fins fiscais;

III – determinar a diferença entre os valores apurados nos incisos I e II; e

IV – ajustar, exclusivamente no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), o resultado do período, apurado nos termos do inciso I, pela diferença apurada no inciso III.

§ 1º Para a realização do ajuste específico, de que trata o inciso IV do caput, deverá ser mantido o controle definidos nos arts. 7º a 9º.

§ 2º O ajuste específico no LALUR, referido no inciso IV, não dispensa a realização dos demais ajustes de adição e exclusão, prescritos ou autorizados pela legislação tributária em vigor, para apuração da base de cálculo do imposto.

§ 3º Os demais ajustes a que se refere o § 2º devem ser realizados com base nos valores mantidos nos registros do controle previsto nos arts. 7º a 9º.

Assim, para as empresas que optaram pelo RTT é permitida a utilização da sistemática vigente em 31/12/2007 para a determinação da base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), realizando no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) os ajustes necessários para definição do lucro tributável.

A Receita Federal do Brasil editou a IN RFB nº 949/09 como forma de garantir um acompanhamento e controle dos ajustes do LALUR, criando um Programa eletrônico específico denominado Controle Fiscal Contábil de Transição (FCONT) que é destinado à escrituração das contas patrimoniais e de resultado sendo obrigatório e exclusivo para as pessoas jurídicas sujeitas ao Lucro Real e ao RTT. Tem como objetivo reverter os efeitos tributários dos lançamentos que modifiquem o resultado para fins de apuração do Lucro Real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Em 12 de novembro de 2013 foi publicada a Medida Provisória nº 627 que em maio de 2014 foi convertida na Lei n.º 12.973 instituindo entre suas disposições a revogação expressa do Regime Tributário de Transição (RTT) e determinando ajustes na apuração dos tributos federais. O objetivo da Lei é a adequação das Legislações Societária e Tributária.

Com a revogação do RTT, a apuração dos impostos federais, IRPJ e CSLL, com base no lucro real passam a ser efetuados segundo as Normas Internacionais de Contabilidade. A Lei entra em vigor em 1º de janeiro de 2015, podendo ter adoção antecipada por opção do contribuinte.

Dentre as alterações apresentadas pela Lei n.º 12.973/2014 destaca-se os pontos que julgamos mais relevantes sem esgotar a análise das alterações promovidas pela referida Lei.

As formas de Escrituração Contábil e Escrituração Fiscal (LALUR) serão substituídas por uma única escrituração enviada de forma de digital, a Escrituração Contábil Digital (SPED) com a Demonstração do Lucro Real Integrado. Para enviar essa Escrituração Digital Integrada serão necessárias alterações para que se consiga adequar essas duas escriturações, contábil e fiscal, de forma harmônica e integrada.

Segundo a Lei n.º 12.973 de maio de 2014:

Art. 7º - (...)

§6º - A escrituração prevista neste artigo deverá ser entregue em meio digital ao Sistema Público de Escrituração Digital – SPED

Art. 8º - (..)

§ 1º Completada a ocorrência de cada fato gerador do imposto, o contribuinte deverá elaborar o livro de que trata o inciso I do caput, de forma integrada às escriturações comercial e fiscal, que discriminará:

(...)

b) os registros de ajuste do lucro líquido, com identificação das contas analíticas do plano de contas e indicação discriminada por lançamento correspondente na escrituração comercial, quando presentes.

Com a extinção do RTT deve-se na Escrituração Contábil Digital (SPED Contábil) fazer o detalhamento das operações em contas analíticas separadas que comporão as adições e exclusões para a elaboração da Demonstração do Lucro Real, de forma integrada.

Os lucros e dividendos apurados entre 2008 e 2013 a valores superiores aos apurados de acordo com os métodos e critérios contábeis da legislação vigente em 31 de dezembro de 2008, de acordo com o RTT, serão isentos de IRPJ e CSLL. O cálculo dos limites para pagamento dos Juros Sobre o Capital Próprio apurados entre 2008 e 2014 pode ser realizado com base no patrimônio líquido apurado de acordo com o padrão IFRS, não devendo ser realizado com base no RTT.

Segundo o art. 74 da Lei nº 12.973/2014 nos anos-calendário de 2008 a 2014 a pessoa jurídica poderá avaliar o investimento pelo valor de patrimônio da coligada ou controlada, segundo a Lei n.º 6.404/76, ou seja, com base nas normas de contabilidade alteradas pela Lei n.º 11.638/07, padrão IFRS. A avaliação dos investimentos pela equivalência patrimonial em 2014 também poderá ser efetuada com base na Lei n.º 6.404/76, desde que não faça a opção de adotar a Lei n.º 12.973 em 2014. O valor do patrimônio líquido das filiais, controladas e coligadas, domiciliadas no exterior, deve ser calculado segundo as normas da legislação correspondente do país de domicílio.

2.3 Tributos sobre o lucro: ativos e passivos fiscais diferidos

As normas de contabilidade e as normas fiscais sempre apresentaram divergências que demandam atenção. Essas divergências em grande parte surgem porque a contabilidade segue princípios e normas contábeis que muitas vezes não são aceitos nas normas fiscais.

O tratamento contábil dos Impostos sobre os Lucros requer atenção especial, tanto a nível internacional como no Brasil, pois a contabilidade busca fornecer uma informação cada vez mais útil ao processo de tomada de decisão, e não somente gerar dados que sirvam de base para a apuração dos tributos (KRONBAUER et al., 2009).

Mackenzie et al. (2012) comentam que a contabilização dos tributos sobre o lucro é difícil, pois os montantes de receita e despesa reconhecidos em um determinado período para fins fiscais não corresponderão totalmente ao que é informado nas demonstrações contábeis. O princípio da confrontação entre receitas e despesas sugere que, para fins de demonstração da despesa fiscal do período corrente deve ter uma relação com a soma que está sendo informada como lucro contábil antes dos tributos. Essa despesa possivelmente não será igual a soma da obrigação fiscal do período corrente, então é necessário reconhecer ativos e passivos fiscais diferidos, que são mensurados como a diferença entre a soma devida atualmente e a soma reconhecida para fins de demonstração contábil.

Como forma de prescrever o tratamento contábil correto para os tributos sobre lucros o *International Accounting Standards Board* (IASB) emitiu o IAS nº 12 em nível internacional como forma de estabelecer princípios e orientações contábeis para os efeitos fiscais correntes e futuros das operações com tributos.

No Brasil foi emitido o Pronunciamento Técnico CPC nº 32 aprovado pela Deliberação CVM nº 599/09 e pela Resolução CFC nº 1.189/09 que versa sobre o tratamento contábil dos tributos sobre o lucro.

De acordo com o CPC 32 (CPC, 2009) é essencial o reconhecimento de um ativo ou passivo que a empresa espera recuperar ou liquidar o valor contábil daquele ativo ou passivo, sendo que essa recuperação ou liquidação gere futuros pagamentos de tributos a maior ou menor do que eles seriam pagos se tal recuperação ou liquidação não tivesse efeitos fiscais.

As diferenças entre a base de cálculo dos tributos sobre o lucro e o resultado contábil podem ser permanentes ou temporárias. As diferenças permanentes alteram a alíquota dos tributos, já as diferenças temporárias possibilitam o registro de ativos e passivos fiscais diferidos que estão relacionados a diferenças temporárias dedutíveis ou tributáveis (ERNEST & YOUNG; FIPECAFI, 2012).

A diferença temporária, provocada pela diferença entre o valor contábil e o valor fiscal do ativo ou do passivo, será tributável ou dedutível, conforme essa diferença derivar de valores tributáveis ou dedutíveis para determinar o lucro tributável (GOMES, 2013)

As diferenças permanentes são aquelas que têm origem no período corrente e não revertem nos períodos futuros, são custos ou proveitos que afetam o resultado fiscal, mas nunca o contábil e vice-versa. Já as diferenças temporárias podem ser tributáveis ou dedutíveis.

Segundo CPC 32 (2009, *on line*):

Diferenças temporárias são diferenças entre o valor contábil de um ativo ou passivo no balanço e sua base fiscal. As diferenças temporárias podem ser tanto:

- (a) diferenças temporárias tributáveis, as quais são diferenças temporárias que resultarão em valores tributáveis para determinar o lucro tributável (prejuízo fiscal) de períodos futuros quando o valor contábil de um ativo ou passivo é recuperado ou liquidado; ou
- (b) diferenças temporárias dedutíveis, as quais são diferenças temporárias que resultarão em valores que são dedutíveis para determinar o lucro tributável (prejuízo fiscal) de futuros períodos quando o valor contábil do ativo ou passivo é recuperado ou liquidado.

Os efeitos de diferenças temporárias são demonstradas no Quadro 2:

Tipo de evento	Categoria	Efeito Contábil
Despesa reconhecida no resultado do período que por dispositivo fiscal deverá afetar somente períodos futuros.	Diferença temporária Dedutível.	Constituição de ativo fiscal diferido.
Receita de Juros esta incluída no lucro contábil em uma base de proporção de tempo, mas em algumas circunstâncias podem ser incluídas no lucro tributável quando o dinheiro é recebido.	Diferença temporária Tributável.	Constituição de passivo fiscal diferido.
Depreciação para fins fiscais menor do que a depreciação contábil.	Diferença temporária Dedutível	Constituição de ativo fiscal diferido.
Depreciação para fins fiscais maior do que a depreciação contábil	Diferença temporária Tributável	Constituição de passivo fiscal diferido.
Os custos de desenvolvimento, desde que sejam deduzidos para calcular o lucro tributável no período que forem incorridos, diferente da capitalização e amortização em períodos futuros para o cálculo do lucro contábil.	Diferença temporária Tributária.	Constituição de um passivo fiscal diferido.
Gastos com pesquisa, para a determinação do lucro contábil a despesas com pesquisas devem ser reconhecidas no período em que forem incorridas, porém não podem ser dedutíveis para determinar o lucro tributável até período futuro.	Diferença temporária Dedutível	Constituição de ativo fiscal diferido.

Fonte: CPC 32 (2009).

Ativo Fiscal Diferido são os valores dos tributos a recuperar em exercícios futuros sobre os lucros com relação a diferenças temporárias dedutíveis;

compensação de prejuízos fiscais não utilizados e compensação de créditos fiscais não utilizados (CPC 32, 2009).

Passivo Fiscal Diferido são os valores dos tributos sobre o lucro em período futuros com relação às diferenças temporárias tributárias (CPC 32, 2009).

A diferença temporária tributária surge quando o valor contábil de um ativo excede sua base fiscal e o valor dos benefícios econômicos tributáveis excede o valor que é permitido como dedução para fins fiscais. Surge então, a obrigação de pagar o resultante dos tributos sobre o lucro em períodos futuros, que é o Passivo Fiscal Diferido. O Passivo Fiscal Diferido também pode surgir de uma diferença temporária tempestiva, que é quando a receita ou despesa está incluída no lucro contábil em um período, mas está incluída no lucro tributável em um período diferente (CPC32, 2009).

A mensuração dos Ativos e Passivos Fiscais Diferidos se dá pelas alíquotas tributárias que se espera aplicar ao período em que os passivos são liquidados ou ativos são realizados. A alíquota tributaria aplicada tem por base a alíquota tributaria a legislação fiscal que esta em vigor no final do período a que pertence (MACKENZIE et al. 2013).

3 METODOLOGIA

Quanto aos objetivos a pesquisa pode ser caracterizada como descritiva uma vez que tem por objetivo analisar o impacto da adoção das normas internacionais de contabilidade na constituição de Ativos e Passivos Fiscais Diferidos numa amostra de empresas listadas na BM&FBOVESPA.

A pesquisa descritiva “têm como objetivo principal a descrição de características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis” (GIL, 2002, p.41).

Quanto a sua abordagem a pesquisa pode ser caracterizada como pesquisa qualitativa. Conforme Prodanov e Freitas (2013, p. 70) “a interpretação dos fenômenos e a atribuição de significados são básicas no processo de pesquisa qualitativa. Esta não requer o uso de métodos e técnicas estatísticas.”

Já a pesquisa quantitativa “considera que tudo pode ser quantificável, o que significa traduzir em números opiniões e informações para classificá-las. Requer o uso de recursos estatísticos” (PRODANOV; FREITAS, 2013, p. 69).

Quanto aos procedimentos a pesquisa caracteriza-se como documental uma vez que utilizará como fonte para a coleta de dados a serem analisados, as demonstrações contábeis das empresas.

A pesquisa documental vale-se de materiais que ainda não receberam um tratamento analítico (GIL, 2002).

3.1 População, amostra e período da análise

Para a determinação da amostra da pesquisa, partiu-se de uma população de 131 empresas listadas na BM&FBOVESPA classificadas no segmento Novo Mercado. Este segmento foi escolhido por adotar uma política de divulgação de informações mais transparentes e abrangentes. Partiu-se dessa população de empresas pela disponibilidade de dados e por se enquadrarem nas necessidades

metodológicas. As empresas financeiras não fizeram parte da população por apresentarem regulação específica.

Dentre a população de 131 empresas do segmento Novo Mercado, somente 14 empresas, apresentadas no quadro 2, atenderam aos critérios de possuir registro de Ativo e Passivo Fiscal Diferido na divulgação das informações contábeis no exercício de 2007, antes da promulgação da Lei n.º 11.638 e no exercício de 2013 após promulgação da referida lei e obrigatoriedade da adequação às normas internacionais de contabilidade.

Quadro 3: Amostra da pesquisa.

Nº	EMPRESAS
1	BRF S.A.
2	CCR S.A.
3	CYRELA BRAZIL REALTY S.A.EMPREENDE E PART
4	DURATEX S.A.
5	ECORODOVIAS INFRAESTRUTURA E LOGÍSTICA S.A.
6	EDP - ENERGIAS DO BRASIL S.A.
7	FIBRIA CELULOSE S.A.
8	INDUSTRIA ROMI S.A.
9	JHSF PARTICIPAÇÕES S.A.
10	SLC AGRÍCOLA S.A.
11	TEGMA GESTÃO LOGÍSTICA S.A.
12	TRACTEBEL PARTICIPAÇÕES S.A.
12	ULTRAPAR PARTICIPAÇÕES S.A.
14	WEG S.A.

Fonte: Elaborado pelo autor (2014).

3.2 Coleta e análise dos dados

Os dados referentes às informações contábeis foram coletados no *site* da BM&FBOVESPA por meio das Demonstrações Financeiras Anuais Padronizadas. Efetuou-se uma análise do conteúdo das demonstrações financeiras publicadas a fim de verificar a constituição dos Ativos e Passivos Fiscais Diferidos reconhecidos nos Balanços Patrimoniais das empresas da amostra.

As informações coletadas através das análises dos Balanços Patrimoniais e das Notas Explicativas foram tabuladas e avaliadas com o objetivo de verificar a participação do Ativo e Passivo Fiscal Diferido no total do Ativo e do Passivo da empresa comparando-os nos exercícios de 2007 e 2013. Averiguando se essas participações aumentaram com a adoção das normas internacionais. Além de verificar os principais itens que integram as contas em análise.

4 ANÁLISE DE RESULTADOS

Buscando responder a questão proposta, esta seção da pesquisa analisou as demonstrações contábeis das empresas da amostra nos períodos de 2007 e 2013, fazendo uma comparação nas contas de Ativo Fiscal Diferido e Passivo Fiscal Diferido.

Assim, avaliou-se a participação do Ativo Fiscal Diferido e do Passivo Fiscal Diferido no Ativo e Passivo Total das demonstrações financeiras nos anos de 2007 e 2013, representados nos quadros 3 e 4 respectivamente.

Quadro 4: Participação do AFD no ativo total.

Empresa	% de participação do AFD no Ativo Total	
	2007	2013
BRF S.A.	1,73	2,06
CCR S.A.	1,04	3,55
CYRELA BRAZIL REALTY S.A.EMPREENDE PART	0,37	0,04
DURATEX S.A.	1,31	0,75
ECORODOVIAS INFRAESTRUTURA E LOGÍSTICA S.A.	0,27	8,18
EDP - ENERGIAS DO BRASIL S.A.	9,13	3,91
FIBRIA CELULOSE S.A.	2,22	3,62
INDÚSTRIAS ROMI S.A.	0,58	3,55
JHSF PARTICIPAÇÕES S.A.	0,30	0,07
SLC AGRÍCOLA S.A.	4,55	0,09
TEGMA GESTAO LOGÍSTICA S.A.	3,36	5,16
TRACTEBEL ENERGIA S.A.	3,28	0,14
ULTRAPAR PARTICIPAÇÕES S.A.	2,48	2,30
WEG S.A.	1,22	0,60
Média Total	2,28	2,43

Fonte: Dados da Pesquisa (2014).

Analisando as médias totais de participação do AFD no ativo total, verifica-se que houve um aumento de 0,15% no exercício de 2013 comparado com 2007. As empresas que apresentaram maiores aumentos nas participações do AFD sobre o Ativo Total foram: CCR S.A.; ECORODOVIAS e IND. ROMI, com aumentos de mais de 2,0% nas participações e destaque para a ECORODOVIAS que apresentou salto de 7,9%.

Aprofundando a análise na empresa ECORODOVIAS, maior destaque no aumento de participação, percebe-se que o grande aumento do AFD em 2013 deve-se a realização de ágio na incorporação que corresponde a 78,64% do AFD Total.

Em contrapartidas as empresas que apresentaram as maiores quedas na participação do AFD no Ativo Total foram: EDP; SLC e TRACTEBEL com quedas de mais de 3,0%. Com destaque para a EDP que apresentou queda 5,23%.

Assim, pode-se afirmar que a empresa que mais contribuiu com o aumento da média em 2013 foi a empresa ECORODOVIAS que apresentou percentual 8,18%, bem acima da média total que foi de 2,43%. O que significa que a média total em 2013 recebeu uma contribuição muito significativa de uma única empresa da amostra.

Os dados apresentados no quadro 5 apontam um crescimento de 1,59% de participação do PFD no Passivo Total de 2013 se comparado ao exercício de 2007. Das 14 empresas analisadas apenas as empresas BRF S.A.; CYRELA e FIBRIA apresentaram dados contrários à média total, ou seja, foram as únicas a apresentar queda nas participações de PFD sobre o Passivo Total nos períodos em análise registrando quedas de 0,4%; 0,07% e 0,57% respectivamente.

Das outras 11 empresas restantes todas apresentaram crescimento nas

participações de PFD sobre o Passivo Total, com destaque para as empresas JHSF e SLC AGRÍCOLA que apresentaram crescimento de mais de 9,66% e 4,79% respectivamente.

Na empresa JHSF verificou-se que o grande crescimento em 2013 é devido ao Valor Justo das Propriedades de Investimento que corresponde a 93,79% do PFD. Na empresa SLC AGRÍCOLA pode-se atribuir o crescimento ao custo atribuído ativo imobilizado que corresponde a 69,13% do PFD.

Pelos resultados apresentados, as empresas que mais contribuíram para o aumento na média total em 2013 foram JHSF e SLC AGRÍCOLA que apresentaram percentuais bem acima da média no ano de 2013.

Observou-se que ocorreram crescimentos nas médias totais no exercício de 2013 tanto nos Ativos Fiscais Diferidos (AFD) como nos Passivos Fiscais Diferidos (PFD), mas não pode-se atribuir esse crescimento apenas a adoção as normas internacionais, pois antes mesmo da adoção já havia registros de diferenças temporárias.

Quadro 5: Participação do PFD no Passivo Total.

Empresa	% de participação do PFD no Passivo Total	
	2007	2013
BRF S.A.	0,46	0,06
CCR S.A.	0,04	1,64
CYRELA BRAZIL REALTY S.A.EMPREEN D E PART	1,89	1,83
DURATEX S.A.	4,71	6,18
ECORODOVIAS INFRAESTRUTURA E LOGÍSTICA S.A.	3,57	0,57
EDP - ENERGIAS DO BRASIL S.A.	0,27	1,23
FIBRIA CELULOSE S.A.	1,45	0,88
INDÚSTRIAS ROMI S.A.	0,61	1,83
JHSF PARTICIPAÇÕES S.A.	0,80	10,47
SLC AGRÍCOLA S.A.	5,06	9,85
TEGMA GESTÃO LOGÍSTICA S.A.	0,51	2,88
TRACTEBEL ENÉRGIA S.A.	0,55	1,29
ULTRAPAR PARTICIPAÇÕES S.A.	0,02	0,62
WEG S.A.	0,03	2,90
Média Total	1,43	3,02

Fonte: Dados da Pesquisa (2014)

Buscando entender o que realmente culminou o aumento de participação do AFD e PFD sobre o Ativo e Passivo Total é necessário analisar os principais itens que compõem os registros de AFD e PFD no exercício de 2013 e verificar se tais itens possuem ligação com a adoção às novas normas contábeis a partir da Lei n.º 11.638/07.

Assim, foi elaborado o quadro 6 com dados coletados das notas explicativas publicadas referente o exercício de 2013 que apresenta os itens que compõem as diferenças temporárias que são a base dos AFD e PFD registrados nas demonstrações financeiras.

Quadro 6: Principais itens formadores de AFD e PFD em 2013.

Itens	Empresa	% de participação no AFD ou PFD	Previsão Normativa
Ágio na Incorporação	ECORODOVIAS	78,64%	CPC 15
Combinação de Negócios	BRF S.A.	27,87%	CPC 15
Depreciação - Atividade Rural	SLC S.A.	24,36%	RIR 99
Depreciação Fiscal x Amortização Contábil	CCR S.A.	73,71%	CPC 27
Derivativos	SLC S.A.	26,48%	CPC 37; 38 e 39
Custo atribuído do ativo imobilizado	WEG	67,72%	CPC 01
Imposto de Renda e CSLL s/ ajustes CPC - IFRS	DURATEX	59,41%	-
Mais Valia	ECORODOVIAS	0,56%	CPC 15
Uso do bem Público	EDP	7,13%	CPC 25 e 38
Valor Justo de concessão a pagar	TRACTEBEL	3,62%	CPC 46
Variação Cambial	ECORODOVIAS	0,59%	CPC 02

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

A realização de ágio na incorporação representou 78,64% no AFD da empresa ECORODOVIAS, que podem ser atribuídos à aplicação do CPC 15 que trata do reconhecimento de ágio na combinação de negócios. Pode-se atribuir também ao CPC 15 a combinação de negócios registrada na empresa BRF S.A. que correspondeu a 27,87% de seu PFD.

As diferenças temporárias que surgem relacionadas às despesas de depreciação surgem devido a diferença entre os critérios fiscais e contábeis. Na prática contábil aplicada antes da adoção das normas internacionais a depreciação era estimada a taxas fiscais, mas a partir da adoção as normas internacionais a depreciação é estimada na vida útil do bem adquirido. Na empresa SLC S.A. temos a depreciação acelerada incentivada que representa 24,36% do PFD, esta depreciação é um benefício assegurado as empresas de atividade agrícola garantido pelo Regulamento do Imposto de Renda. Na empresa CCR S.A. a diferença temporária entre a depreciação fiscal e a amortização contábil de obras qualificadas como melhorias representa 73,41% do seu PFD.

Os derivativos estão atribuídos aos CPCs 37, 38 e 39 que tratam do reconhecimento de instrumentos financeiros e representam na empresa SLC S.A. 26,48% do AFD.

Na empresa ECORODOVIAS a Mais Valia de investimento na controladora representou 0,56% do PFD que pode ser atribuído a aplicação do CPC 15 que trata da Combinação de Negócios. Continuando na empresa ECORODOVIAS verificou-se a participação de 0,59% de variação cambial sobre o AFD em que podemos atribuir a aplicação do CPC 02 que aborda os efeitos das mudanças nas taxas de câmbio e conversão de demonstrações contábeis.

O uso do bem público é um direito de outorga decorrente de processos licitatórios onde o concessionário entrega, ou promete entregar, recursos econômicos em troca do direito de explorar o objeto de concessão ao longo do prazo previsto. Na empresa EDP o uso do bem público representou 7,13% do AFD referente à aplicação do CPC 25 para a provisão do pagamento e do CPC 38 para a

apuração do valor justo.

Na empresa WEG os custos atribuídos do ativo imobilizado representaram 67,72% do PFD. O valor justo das concessões a pagar na empresa TRACTEBEL gerou um percentual de 3,62% sobre o PFD que pode-se associar a aplicação do CPC 46 que trata da mensuração do valor justo.

Analisando os itens apresentados pode-se destacar a sua expressiva participação nos AFD e PFD, conseqüentemente aumentando a participação de AFD e PFD sobre Ativos e Passivos totais.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo deste artigo foi a análise dos impactos da adoção das Normas Internacionais de Contabilidade na constituição de ativos e passivos fiscais diferidos. Foi realizado um estudo tendo como população as 131 classificadas no segmento de governança corporativa Novo Mercado da BM&FBOVESPA. Dessas 131 empresas somente 14 atenderam aos requisitos do estudo em questão.

No estudo foi verificado o percentual de participação do Ativo e Passivo Fiscal Diferido sobre os Ativos e Passivos totais nos períodos de 2007, antes da adoção as normas internacionais de contabilidade, e 2013, após a adoção as Normas Internacionais de Contabilidade. Comparando as médias totais observou-se que ambos, AFD e PFD, aumentaram suas participações no ano de 2013, o AFD com o crescimento pequeno de 0,15% e o PFD com crescimento mais expressivo de 1,59%.

Também foram analisados os itens que integravam as contas de AFD e PFD no ano de 2013 que possivelmente têm relação com a adoção das normas internacionais de contabilidade. Dentre esses itens pode-se destacar o Ágio nas Incorporações, a depreciação fiscal x amortização contábil, a combinação de negócios e as operações com derivativos.

A contabilização desses itens é um reflexo da adoção das normas internacionais de contabilidade e assim contribuem para o aumento da participação dos Ativos e Passivo Fiscais Diferidos sobre os Ativos e Passivos Totais no exercício de 2013.

Ainda existem muitas divergências entre a norma fiscal e a norma contábil, e a contabilização dos Ativos e Passivos Fiscais Diferidos é um reflexo destas diferenças. Como uma limitação da análise teve-se a falta de um maior detalhamento em notas explicativas das operações geradoras destes elementos na estrutura patrimonial.

Perante a abrangência e importância do tema sugere-se como pesquisas futuras: (i) Estudar o impacto da adoção das normas internacionais na constituição de ativos e passivos fiscais diferidos nos demais níveis de governança corporativa; (ii) Comparar a constituição de Ativos e Passivos Fiscais Diferidos por setor de atuação; (iii) Analisar a qualidade das informações das notas explicativas quanto aos tributos sobre o lucro.

REFERÊNCIAS

BRAGA, Hugo Rocha; ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Mudanças contábeis na**

lei societária. São Paulo: Atlas, 2008. 320p.

BRASIL. **Lei nº 11.638**, 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Brasília, 28 de dezembro de 2007. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111638.htm>. Acesso em: 14 mar. 2014

BRASIL. **Instrução Normativa RFB nº 949**, de 16 de junho 2009. Regulamenta o Regime Tributário de Transição (RTT), institui o Controle Fiscal Contábil de Transição (FCONT) e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em 02 de Abril de 2014.

BRASIL. **Lei 11.941**, de 27 de maio 2009. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/2009/lei11941.htm>>. Acesso em: 25 mar. 2014.

BRASIL. **Lei n.º 12.973**, de 13 de maio 2014. Revoga o regime Tributário de Transição. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm>. Acesso em 10 de Agosto de 2014.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS - CPC. **Pronunciamentos técnicos contábeis.** Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2009. Disponível em: <<ftp://ftp.fapa.com.br/biblioteca/00000B/00000B14.pdf>> Acesso em: 20 mar. 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 1.055**, de 07 de outubro de 2005. Cria o Comitê de Pronunciamentos Contábeis - (CPC), e dá outras providências. Brasília, 07 de outubro de 2005. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/legislacao/cfc1055.htm>>. Acesso em: 20 mar. 2014.

ERNST & YOUNG E FIPECAFI. **Análises sobre os IFRS no Brasil.** Edição 2012.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 4. ed. São Paulo: Atlas: 2002.

GOMES, Alexandre Cunha. Ativos fiscais diferidos e o gerenciamento de resultados contábeis. In: **13º Congresso de Controladoria e Contabilidade USP**, São Paulo, 2013. Disponível em <<http://www.congressusp.fipecafi.org/web/artigos132013/276.pdf>>. Acesso em: 30 mar. 2014.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Arioaldo dos. **Manual de contabilidade societária.** São Paulo: Atlas, 2010.

KRONBAUER, Clóvis Antônio; ROJAS, José Moreno; SOUZA, Marcos Antônio.

Tratamento contábil dos tributos sobre o lucro: um estudo comparativo entre as normas brasileiras da CVM e do CFC e a Norma Internacional de Contabilidade nº 12 do IASB. **Revista Informação Contábil**, v.3, n.1, p. 58-88, 2009.

MACKENZIE, Bruce; COETSEE, Danie; NJLKIZANA, Tapiwa; CHAMBOKO, Raymond; COLYVAS, Blaise; IANEKOM, Brandon . **IFRS 2012**: interpretação e aplicação. Tradução de Francisco Araújo da Costa. Porto Alegre: Bookman, 2013.

MORAES, Karoline Brotto de. **Efeitos tributários da Lei 11.638/2007 e o regime tributário de transição – RTT**. 2010. 31f. Artigo (Curso de Ciências Contábeis) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2010.

PRODANOV, Cleber Cristiano. FREITAS, Ernani Cesar de. **Metodologia do trabalho científico**: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico. 2. ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013.