

Evidenciação de aspectos tributários nas demonstrações contábeis das empresas petrolíferas atuantes no Brasil

Disclosure aspects of tax in financial statements of the oil companies operating in Brazil

1º lugar no Prêmio Internacional de Produção Contábil - Técnico Científica Prof. Dr. Antônio Lopes de Sá – 2015.

RESUMO

O objetivo deste trabalho foi verificar o nível de evidenciação do lucro tributável existente nas companhias do setor de petróleo que atuam no Brasil. O estudo foi baseado na norma vigente emitida pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) de nº. 32, que trata da tributação sobre o lucro. Para tanto, foram verificadas as notas explicativas das empresas do setor indicado no período de 2010 a 2014, para captar a adoção das normas internacionais pelas empresas da amostra. Para identificação do nível de evidenciação, foi criada uma escala de atendimento aos itens indicados no CPC 32 para divulgação. Tal escala variou de acordo com a quantidade de itens atendidos, partindo do nível de insatisfatório, em que foram verificadas as menores evidenciações, até excelente. Como resultado das análises, constatou-se que as empresas tenderam a manter constantes os seus níveis de evidenciação. Apesar de esta tendência ter sido analisada separadamente, pôde-se notar que as companhias que apresentavam um nível baixo de *disclosure* inicial elevaram o nível de atendimento às normas, mas com o passar do tempo não conseguiram se manter nos patamares anteriormente alcançados, como apresentado nas demonstrações financeiras. Em uma visão geral dos resultados encontrados, a evidenciação das informações averiguadas, de acordo com a escala construída, pode ser considerada ótima, mas ainda não excelente.

Palavras-chave: Evidenciação. Lucro Real. Empresas Petrolíferas.

ABSTRACT:

The objective of this study was to assess the level of disclosure of existing taxable profits in the oil sector companies operating in Brazil. The article has been based on constant current regulations in CPC 32, which deals with taxes on profit. Therefore, we verified the explanatory notes of the indicated sector companies in the 2010-2014 period to identify the adoption of international standards by the companies in the sample. In order to identify the disclosure level, a scale of services to the items listed in CPC 32 for dissemination was established. Such a scale according to the amount of observed items varied, based on the unsatisfactory level, where the lower disclosures were observed, until excellent. As a result of the analysis it was found that companies tended to keep constant their level of disclosure. Despite this trend has been analyzed separately, it can be noted that companies that had a low level of initial disclosure, raised the level of compliance with the rules, but over time have failed to keep the previously achieved levels as shown in the financial statements. In an overview of the results, the disclosure of the verified information in accordance with the built scale can be considered very good, but still not great.

Keywords: Disclosure. Real Profit. Oil Companies.

Thereza Cristina de Aquino Lannes

Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Espírito Santo (UFES).

Contato: Rua Colibri, 39, São Conrado, Cariacica (ES). CEP 29141-186
E-mail: thereza.lannes@gmail.com.

Tingjun Qiu

Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Espírito Santo (UFES).

Contato: Rua Santa Rosa, 26, Glória, Vila Velha (ES). CEP 29122-290
E-mail: annyting90@gmail.com.

Márcia Cristina Maciel

Mestra em Ciências Contábeis e MBA em Controladoria e Finanças pela Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças – FUCAPE (ES).
Contato: Departamento do Curso de Ciências Contábeis, Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas – CCJE, Avenida Fernando Ferrari, 514, Goiabeiras, Vitória (ES). CEP 29075.910.
E-mail: mat_contabeis@yahoo.com.br.

1 INTRODUÇÃO

De acordo com Zanluca (2013), o ônus tributário no Brasil é evidente. Pode-se observar que existem dezenas de tributos e contribuições exigidos em nosso país, tais como: imposto sobre importação de produtos estrangeiros (II); imposto sobre produtos industrializados (IPI); imposto sobre as operações financeiras (IOF), entre outros, destacando-se o Imposto de Renda (IR), que recai sobre o lucro ou renda obtido tanto por pessoa física como por pessoa jurídica, conforme o Regulamento de Imposto de Renda de 1999 (RIR/99). Ele é controlado pela Receita Federal e, segundo esta instituição, é o tributo da União de maior arrecadação do Brasil desde 1979. Dessa forma, pode-se observar que o IR tem uma cooperação para a manutenção do governo brasileiro. Assim, ao verificar os setores empresariais que mais contribuem com esse imposto, identificou-se o setor petrolífero, exploração e refino, conforme a Revista Exame (2014).

A base de recolhimento de IR é a renda que, para as pessoas jurídicas, é identificada por meio do lucro. Para as microempresas e empresas de pequeno porte, o cálculo do IR se dá por meio da receita bruta mensal. Já para as demais empresas, segundo o Decreto 3.000/99 (RIR/99), existem três diferentes formas de base de cálculo do IR: montante arbitrado, presumido e real (BRASIL, 1999). Entre essas bases destaca-se para esta pesquisa o montante real, uma vez que é apurado pelo resultado contábil ajustado de acordo com o RIR/99 e suas alterações.

A partir da n.º Lei 6.404/76 ocorreu, segundo Oliveira *et al.* (2014), uma aparente separação entre a contabilidade e a legislação que rege o IR, com a adoção do Lalur (Livro de Apuração do Lucro Real) para controle das demonstrações contábeis e fiscais. Pode-se explicar o lucro contábil como a existência de resultado positivo para a empresa; já para o fisco este resultado teria que passar por ajustes para averiguar o lucro tributário. De acordo com Martinez e Ronconi (2015), o lucro tributário é capaz de fornecer informação diferenciada da empresa para o mercado, pois apresenta os dados que correspondem à base sobre a qual a alíquota será aplicável para o pagamento dos impostos e contribuições sobre o lucro, e a informação contida no lucro tributável se mostrou mais significativa do que o lucro contábil na explicação da metodologia dos autores. O lucro societário é assim denominado por ser o resultado apurado de acordo com a Lei n.º 6.404 (BRASIL, 1977), com as alterações promovidas pelas Leis 11.638 (BRASIL, 2007) e 11.941 (BRASIL, 2009).

Quanto ao lucro contábil, é o resultado antes da dedução dos tributos sobre o lucro (OLIVEIRA *et al.*, 2014), apurado mediante o regime de competência. É possível observá-lo juntamente com notas explicativas que acompanham a demonstração do resultado do período (DRP), divulgadas periodicamente pelas empresas. Já o lucro tributável não pode ser diretamente observado nas divulgações das empresas. O que se aproxima de sua evidênciação (*disclosure*) de conteúdo é demonstrado no CPC 32, em que se pode identificar como devem ser feitos os reconhecimentos dos ativos e passivos relacionados à tributação sobre a renda das empresas, e seus devidos lançamentos.

O *disclosure* faz parte do processo contábil (reconhecimento, mensuração e evidênciação), conforme afirmam Carvalho *et al.* (2006). De acordo com Whitaker e Ramos (2010, p. 129), no âmbito da governança corporativa, o *disclosure* tende a ultrapassar os relatórios produzidos de forma padrão, com respeito à contabilidade, e com isso apresentar diferentes tipos de informações. O *disclosure* é a “informação quantitativa e qualitativa de maneira ordenada, deixando o menos possível para ficar de fora dos demonstrativos formais” (IUDÍCIBUS, 2004, p. 129).

Considerando o apontamento de Martinez e Ronconi (2015) quanto ao conteúdo informacional do lucro tributário e a representatividade do setor petrolífero no recolhimento da tributação sobre o lucro surge o seguinte problema de pesquisa: Qual o nível de evidênciação dos aspectos tributários nas demonstrações das empresas petrolíferas listadas na Bolsa de Valores de São Paulo (BM&FBovespa)?

Ao fazer essa verificação, pode-se identificar o quanto as empresas da amostra divulgam o conteúdo informacional do lucro tributável para os diversos usuários das demonstrações financeiras, e não somente para o fisco.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Para Gallon, Beuren e Hein (2007), a qualidade nas divulgações de informações para usuários externos é um fator de sobrevivência para a empresa no mercado. Para Queiroz *et al.* (2013), a exigência da transparência e qualidade nas demonstrações contábeis, tanto de empresas quanto de governos, tem sido cada vez mais necessária. Neste contexto, o estudo buscará averiguar o nível de *disclosure* nas petrolíferas listadas na BM&FBovespa em relação ao lucro tributário. Segundo Atwood *et al.* (2012), as divulgações fiscais contêm mais informações sobre as alterações nos ganhos futuros para as empresas que possuem maior transparência no âmbito das normas internacionais. O presente estudo toma como base o Pronunciamento Técnico CPC 32, referente à tributação sobre o lucro, e a atual legislação do imposto de renda, segundo o RIR/99.

2.1 Disclosure

Para atingir o objetivo de utilidade das informações contábeis, estas passam por um processo que se inicia com o reconhecimento e termina com a evidênciação das informações (CPC 00-R1, OB1), também conhecida como *disclosure*, que pode ser identificada em cada CPC no detalhamento da divulgação das informações.

No caso do CPC 32, a evidênciação deve ser feita separadamente para os principais componentes que integram o resultado tributário, incluindo tanto o efeito na tributação corrente como na tributação diferida. Outra informação que deve ser apontada na divulgação é a conciliação entre o resultado societário e o resultado tributável, uma vez que, para

as empresas optantes pelo regime de tributação do Lucro Real, a base de cálculo dos impostos parte da demonstração de resultado. Informações, como alíquota, contingência de ativos e passivos, situações de combinações de negócios, entre outras, também deverão ser divulgadas. Todos os itens de divulgação podem ser verificados no capítulo 3.2.

2.2 Tributação sobre o lucro

Existem diversos tributos que são exigidos pelo governo brasileiro, classificados em três tipos: impostos, taxas e contribuições de melhoria. Destaca-se o imposto entre esses três devido ao fato de incidir compulsoriamente de forma não vinculada sobre as empresas (BRASIL, 1966). Salienta-se que o Imposto de Renda, por representar a maior fonte de arrecadação de receita para o governo federal, segundo informações contidas no diretório *on-line* da Receita Federal brasileira, é o principal financiador de projetos em todas as áreas governamentais: saúde, educação, urbanização e saneamento, entre outras.

Além do IR, a pessoa jurídica deverá recolher a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Sendo uma contribuição especial social, a CSLL possui destinação específica para o financiamento da seguridade social. Sua criação ocorreu em 1988 por meio da Lei 7.689/88 e sua forma de cálculo acompanha a base do imposto de renda (BRASIL, 1988). Destaca-se que o encargo decorrente da CSLL, segundo o RIR/99, é considerado uma adição para a base de cálculo do imposto de renda, ou seja, as bases se igualam para a apuração dessa tributação incidente sobre o resultado da empresa. Para atender às diferenças entre os contribuintes, o governo estabeleceu regimes tributários distintos, como o Lucro Presumido, o Simples Nacional, Lucro Arbitrado e o Lucro Real. Para as microempresas e empresas de pequeno porte, foi criado um regime tributário diferenciado, o Simples Nacional, legislado a partir da Lei 9.317/96 e da Lei Complementar 123/06, a qual relata que as empresas pagarão seus impostos, taxas e contribuições de maneira mensal, tomando como base sua receita bruta (BRASIL, 2006).

As demais empresas, não enquadradas no Simples Nacional, poderão optar pelo Lucro Presumido ou pelo Lucro Real. De acordo com o RIR/99, a base de apuração da tributação sobre o lucro no regime do Lucro Presumido é a presunção de lucro sobre a receita bruta trimestral, advinda da atividade da instituição, e a totalidade das receitas operacionais ou não operacionais. O Lucro Presumido é legislado a partir do artigo 516 do Regulamento do Imposto de Renda (BRASIL, 1999). Este regime de tributação é utilizado mediante uma tabela para obter a presunção do lucro e, assim, averiguar os débitos fiscais de cada instituição. O Lucro Arbitrado é o modelo aplicado quando há ausência de confiabilidade nos documentos contábeis do contribuinte, mediante a impossibilidade de verificação por meio de componentes comprobatórios (OLIVEIRA *et al.*, 2014).

Já a tributação por meio do Lucro Real se dá a partir do resultado contábil das empresas. O resultado contábil é apurado pela confrontação do total de receitas e despesas da empresa no exercício social, considerando o regime de competência. Este resultado deve ser ajustado de acordo com o RIR/99 e a Lei 12.973/14, para determinar o resultado tributável, conhecido como Lucro Real. O regulamento do Lucro Real pode ser representado na Figura 1.

Figura 1– Modelo de apuração do Lucro Real

Lucro Real - IRPJ	
Ajustes	(+) Lucro Líquido Contábil
	(+) Adições (art. 249 do RIR)
	(-) Exclusões (art. 250 do RIR)
	(=) LL Contábil Ajustado
	(-) Compensação de Prejuízos
	(=) LUCRO REAL

Fonte: elaboração própria

Nos artigos 249 e 250 do regulamento do imposto de renda estão descritos os itens que podem ser incluídos ou excluídos como base de cálculo para a tributação sobre o lucro, chamados adições e exclusões, respectivamente, como observado na Figura 1 (BRASIL, 1999). Podem-se exemplificar as adições como os rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não contabilizados previamente à apuração; e as exclusões como os rendimentos e/ou ganhos de capital nas transferências de imóveis desapropriados.

Neste último segmento de tributação destacam-se os dados para a apuração do resultado do exercício, ou seja, a aproximação da contabilidade societária com a tributação e, conseqüentemente, a apuração dos impostos e contribuições incidentes sobre o lucro. Para Marques e Schultz (2012), gerar informações a partir da evidência das demonstrações contábeis é um dos papéis da contabilidade. Podem-se incluir como informações os ajustes permanentes e temporários. De acordo com Oliveira *et al.* (2014), os ajustes permanentes são os que promovem impactos na apuração da tributação sobre o lucro do período. Por exemplo, uma despesa efetuada no exercício contábil não aceita pelo fisco como dedutível devido à falta do comprovante fiscal, apesar de ser um gasto necessário para a atividade empresarial.

Já os ajustes temporários podem promover impactos na apuração da CSLL e do IR de outros períodos. Como afirmam Oliveira *et al.* (2014), tal diferença é decorrente entre a base fiscal, de um ativo ou passivo, e seu valor contábil no balanço patrimonial, que pode ocorrer de duas maneiras: tributável e dedutível. Da maneira tributária podem-se

derivar valores que serão adicionados à base que servirá para o cálculo do resultado tributário; quanto à maneira dedutível ocorre o processo inverso, resulta em valores a serem deduzidos no cálculo, e isso acontece por meio de ativos e passivos diferidos.

Passivo fiscal diferido é a projeção do valor dos tributos sobre o lucro devido, isto é, o tributo devido deste exercício fiscal a ser pago nos exercícios seguintes. Já o ativo fiscal diferido é o tributo sobre o lucro futuro, conforme o Pronunciamento Técnico CPC 32. Este ativo fiscal diferido pode se relacionar com compensações futuras de créditos fiscais, de prejuízos fiscais. Para o controle das diferenças fiscais temporárias ou não, é necessário que os relatórios gerados anteriormente possuam informações claras e úteis para serem realizadas previsões acerca da continuidade das empresas. (OLIVEIRA *et al.*, 2014).

O trabalho de Martinez e Ronconi (2015) analisa o conteúdo informativo do lucro tributável em relação ao lucro contábil antes e após o Regime de Transição Tributária (RTT). Segundo os autores, o Brasil ainda não possui estudos profundos que investiguem as práticas do planejamento tributário e sobre como este planejamento pode onerar a informação contida no lucro tributável.

2.3 Regulamento do IR

A tributação sobre o lucro inclui o IR e a CSLL. O regulamento que apresenta as diretrizes para tal tributação é o Decreto 3.000/99, e nele são descritos os regimes de tributação (BRASIL, 1999). Uma alteração recente foi feita na legislação do IR por meio da Lei 12.973/14, que dispõe, entre outros aspectos tributários, sobre o fim do RTT (BRASIL, 2014).

O imposto de renda é um tributo federal que tem como base o montante real, presumido ou arbitrado (BRASIL, 1966). Para seu cálculo é utilizado, no lucro real, o lucro líquido ajustado (BRASIL, 1999). Como parte da tributação sobre o lucro, a CSLL foi instituída, segundo o artigo 1º da Lei 7.689/88, para as pessoas jurídicas optantes por regimes tributários compatíveis, para financiar a seguridade social, sendo que sua base de cálculo, no lucro real, acompanha a do IR (BRASIL, 1988). No caso das empresas optantes pelo Simples Nacional, o cálculo da tributação sobre o lucro se dá por meio da receita bruta mensal (BRASIL, 2006).

2.4 Pesquisas correlatas

A convergência para as normas internacionais de contabilidade já despertou o interesse da comunidade acadêmica para o nível de evidenciação da tributação sobre o lucro antes mesmo da publicação do CPC 32. Com o advento da convergência, Lopes (2008) verificou a evidenciação das informações tributárias das instituições financeiras brasileiras no ano de 2007. Por ainda não haver sido emitida a norma pelo CPC, a autora se baseou na *International Accounting Standards* (IAS) 12. Como resultado, indicou que o nível de evidenciação exigido pelas normas internacionais era diferente em relação às normas brasileiras. O que, no segmento das instituições financeiras, pode ter justificado o baixo nível de evidenciação das informações tributárias, sendo que foram identificados 50% dos itens exigidos pelas normas internacionais. O resultado da baixa evidenciação das informações tributárias em decorrência da não exigibilidade pode ser reforçado por Querquilli (2011). O autor verificou a evidenciação das informações da tributação sobre o lucro para as empresas do Novo Mercado da BM&FBovespa no ano de 2009, ou seja, período de adesão voluntária às normas internacionais. Foi constatado que menos de 5% da amostra aderiram voluntariamente às normas emitidas pelo CPC e, no contexto tributário, foram identificadas deficiências na evidenciação.

3 METODOLOGIA

Este artigo se caracteriza como pesquisa descritiva, pois tem como objetivo analisar o nível de evidenciação dos aspectos tributários nas demonstrações das empresas petrolíferas listadas na BM&FBovespa, no que diz respeito à tributação sobre o lucro (Imposto de Renda e Contribuição Social). O estudo também tem características de verificação documental, considerando que foram analisadas as demonstrações Financeiras Padronizadas (DFP). Caracteriza-se também como pesquisa qualitativa, no tratamento dos dados.

3.1 Amostra

A amostra definida para verificação nesta pesquisa são as empresas do setor petrolífero, por ser o segmento que mais contribuiu para a tributação sobre o lucro de acordo com a revista Exame (2014). São empresas sociedades anônimas de capital aberto listadas na BM&FBovespa.

Das companhias registradas no setor de exploração e refino de petróleo em 2010, 7 estão incluídas no mercado de ações ($n = 07$), conforme ilustrado no Quadro 1. A coleta foi feita por meio de informações encontradas nas Notas Explicativas (NE) das Demonstrações Financeiras Padronizadas Consolidadas do período entre 2010 e 2014, obtidas no sítio da BM&FBovespa. A razão da escolha do período refere-se à obrigatoriedade das normas, desde 2010, com a adoção das IFRS, segundo a NBC TG 37.

Quadro 1 – Apresentação das empresas pesquisadas

Setor petrolífero, exploração e refino		
Grupo	Empresa	Núm. Empresas
Atuação única no Brasil	HRT Participações em Petróleo S.A.	5
	Óleo e Gás Participações S.A.	
	Refinaria de Petróleo Manguinhos S.A.	
	QGEP Participações S.A.	
	OGX Petróleo e Gás S.A.	
Atuação no Brasil e em outros países	Pacific Rubiales Energy Corp.	2
	Petróleo Brasileiro S.A. Petrobras	
Total		7

Fonte: elaboração própria

A empresa Pacific Rubiales Energy Corp. não atuava no Brasil antes de 2011, portanto este ano não será considerado para sua avaliação. Assim como 2014, pois a empresa encerrou suas atividades no país. A OGX Petróleo e Gás S.A. não era listada na BM&FBovespa antes do ano de 2014, por isso não foi feita a verificação nas suas DFPs anteriormente à referida data. Para o ano de 2015 a empresa HRT Participações em Petróleo S.A. promoveu a mudança de marca, passando a utilizar o nome PetroRio S.A.

3.2 Métrica

O CPC32 lista as informações requeridas para divulgação dos tributos sobre o lucro nas demonstrações contábeis das entidades. Apesar das várias informações elencadas pelo pronunciamento, algumas, devido à realidade das empresas, não necessitam ser divulgadas. Ou seja, para ser publicado, é preciso que ocorra o evento econômico que leve à divulgação daquele determinado item. Para tanto, os itens foram classificados como aplicáveis e não aplicáveis, sendo descritos no Quadro 2.

Quadro 2 – Descrição dos itens evidenciados de acordo com o CPC 32

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

Fonte: elaboração própria

Por outro lado, é preciso que as empresas mistas estejam também observando a LC 101/00 (BRASIL, 2000), devido à sua peculiaridade de ser atuante no setor privado e ter a participação do governo concomitantemente, por exemplo, a Petróleo Brasileiro S.A. (Petrobras), uma das empresas listadas no site da BM&FBovespa. O Quadro 3 demonstra os itens a serem evidenciados, que são exigidos pela lei citada.

Com base nos itens de divulgação selecionados no Quadro 3, objetivou-se identificar se as companhias petrolíferas listadas na BM&FBovespa evidenciaram os itens apropriadamente. A expectativa dos resultados obtidos nessa verificação é que parte da amostra pesquisada tenha evidenciado regularmente os itens de divulgação selecionados, pois, além de estes constituírem as informações inerentes aos tributos sobre o lucro, as normas contábeis anteriores já previam sua evidenciação.

Quadro 3 – Descrição dos itens evidenciados pelos entes públicos

Lei Complementar 101/00 – Art. 48-A	
Item	Descrição
1	Quanto à despesa
	1.1 Todos os atos praticados na execução da despesa
2	Quanto à receita
	2.1 Lançamento e recebimento de toda a receita, inclusive referentes a recursos extraordinários

Fonte: elaboração própria

O Quadro 4 mostra o critério para identificação do nível de evidenciação das empresas em diferentes classificações de acordo com a quantidade de normas atendidas.

Quadro 4 – Nível de evidenciação em relação aos itens requeridos pelo CPC 32

Classificação de Satisfação	Nível de atendimento ao CPC 32	Quantidade de itens atendidos	Quantidade de normas aplicáveis	% de atendimento das normas obrigatórias
E	Insatisfatório	0 a 3	0 a 2	0% > x > 17%
D	Regular	4 a 7	3 a 5	17% > x > 39%
C	Bom	8 a 11	6 a 8	39% > x > 61%
B	Ótimo	12 a 15	9 a 11	61% > x > 83%
A	Excelente	15 a 18	12 a 15	83% > x > 100%

Fonte: elaboração própria

Para que as empresas pudessem ser avaliadas, foram verificadas as suas demonstrações e notas explicativas, como visto no Quadro 4. Para uma avaliação com um nível excelente de atendimento ao CPC 32, em relação às suas demonstrações, é necessário um mínimo de dezesseis normas a serem atendidas, ou ainda, se houver itens não aplicáveis, um mínimo de doze itens dos quinze que são aplicáveis a todas as empresas nos anos pesquisados. Para as demais classificações obterá o nível de atendimento às exigências separadas a cada quatro normas atendidas. Vale ressaltar que os percentuais da última coluna do Quadro 4 sofreram variações conforme a quantidade de itens aplicáveis ou não. Sendo assim, não se pode colocar um único percentual geral para cada nível de satisfação, portanto, foram representados na forma de inequação matemática.

Algumas das normas previstas para verificação não foram aplicáveis a todas as empresas nos referidos anos, pois se trata de diferenças de alíquotas e não houve alteração na legislação que rege estes itens. As empresas para as quais estas normas não se tornem aplicáveis terão os itens desconsiderados até o momento em que haja alteração na legislação ou reconhecimento nas diferenças de alíquotas provindas da atuação em outros países. O cálculo do nível de atendimento, então, será realizado com base unicamente nos itens aplicáveis.

4 VERIFICAÇÃO DOS DADOS

Devido à importância da qualidade na divulgação das demonstrações financeiras das empresas, como dito por Gallon, Beuren e Hein (2007), ao serem analisados os relatórios financeiros consolidados das companhias pesquisadas, verificou-se o nível de atendimento às normas estabelecidas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis no CPC 32.

As informações com maior valor são as divulgações fiscais com melhor *disclosure* (ATWOOD *et al.*, 2014). Tendo o supracitado CPC e a Lei Complementar 101/00 como referência à verificação dos dados pôde-se classificar as empresas para a aferição do *disclosure* por elas realizado. No Quadro 5 são demonstrados o atendimento às referidas normas e a classificação adotada para cada porcentagem de atendimento.

Quadro 5 – Descrição dos itens atendidos de acordo com o CPC 32

Empresa	% de atendimento às normas					Classificação				
	2010	2011	2012	2013	2014	2010	2011	2012	2013	2014
Petróleo Brasileiro S.A. Petrobras	100%	100%	100%	100%	94%	A	A	A	A	A
Refinaria de Petróleo Manguinhos S.A.	47%	53%	67%	27%	71%	C	C	B	D	B
Óleo e Gás Participações	53%	53%	53%	53%	60%	C	C	C	C	C
HRT Participações em Petróleo S.A.	73%	80%	89%	78%	87%	B	B	A	B	A
QGEP Participações S.A.	93%	93%	93%	93%	93%	A	A	A	A	A
Pacific Rubiales Energy Corp.	-	72%	67%	72%	-	-	B	B	B	-
OGX Petróleo e Gás S.A.	-	-	-	-	60%	-	-	-	-	C

Fonte: elaboração própria

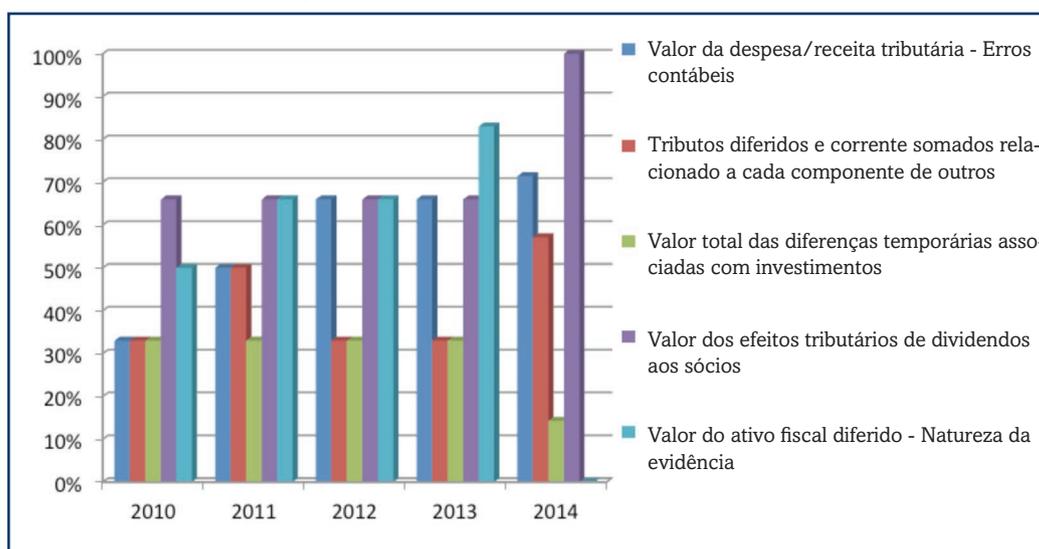
Durante os anos pesquisados, as empresas em análise apresentaram uma tendência a se manterem constantes em seu nível de atendimento às normas aplicáveis. Em geral, a maioria dos itens obrigatórios para a divulgação teve bom atendimento, tais como valor dos tributos diferidos e correntes, valor das diferenças temporárias, créditos fiscais, entre outros. Estes itens citados foram quase 100% atendidos em todos os anos trabalhados. Os itens menos atendidos em relação à divulgação foram sobre erros contábeis e o valor dos efeitos tributáveis de dividendos aos sócios.

4.1 Divulgação dos itens do CPC 32

Ao analisar as empresas, notou-se que os itens divulgados em atendimento ao CPC 32 apresentaram frequências diversas. No Gráfico 1 são apresentados os itens com o menor nível de atendimento pela quantidade de empresas que não os atenderam.

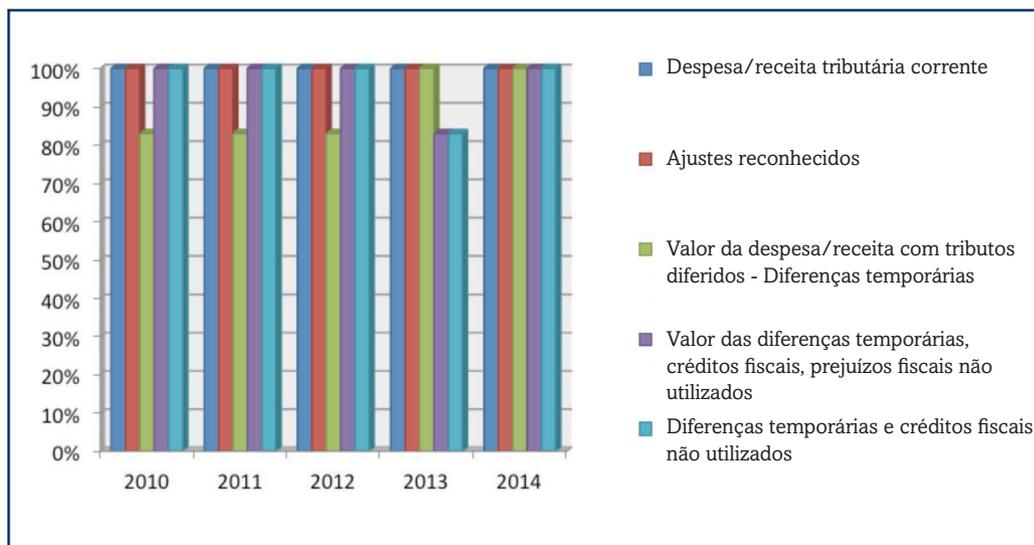
A dificuldade de evidenciação das empresas se fez presente com maior frequência nos itens que tangiam aos erros contábeis, o valor do efeito tributário de dividendos aos sócios e quanto à natureza da evidência de ativos fiscais diferidos. No Gráfico 2 são apresentados os itens mais atendidos pela quantidade de empresas que os atenderam.

Gráfico 1 – Percentual de empresas que não atenderam *versus* item da norma menos atendido



Fonte: elaboração própria

Gráfico 2 – Percentual de empresas que atenderam *versus* item da norma mais atendido



Fonte: elaboração própria

Os itens constatados como os mais bem atendidos foram quanto à despesa/receita tributária corrente e os ajustes que são reconhecidos pela contabilidade. Todas as empresas pesquisadas atenderam estes itens durante os anos averiguados, o que pode ser devido à apuração que deve ser feita para cálculo de tributos e à necessidade de sua divulgação na DRP.

4.2 Nível de evidenciação

De acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 32, o reconhecimento de um ativo fiscal deve ocorrer à medida que haja perspectiva de que os créditos fiscais possam ser utilizados. Assim, com a averiguação das notas explicativas da Refinaria de Petróleo Manguinhos S.A., entende-se que a companhia não reconheceu ativos fiscais diferidos advindos de prejuízos ou créditos fiscais não utilizados, devido ao histórico de prejuízos recentes e à falta de previsão de lucro para os exercícios futuros. A partir deste fato, a empresa decidiu não evidenciar alguns itens citados neste artigo; tal opção é prevista no CPC 32, podendo-se mencionar que estes itens referem-se principalmente a ativos e/ou passivos fiscais diferidos.

No ano de 2010, a empresa Pacific Rubiales Energy Corp. não havia sido listada na BM&FBovespa, por isso não foi possível avaliá-la neste período. A partir da sua inserção na bolsa de valores, mercados e futuros brasileira, suas evidenciações puderam ser averiguadas, o que ocorreu a partir de 2011. Apesar de uma leve variação no atendimento às normas, que oscilou de 72% para 67% em 2012, foi considerada como ótima em relação ao atendimento.

A empresa Queiroz Galvão Exploração e Produção Participações S.A. manteve sua evidenciação a um nível excelente e permaneceu assim até o último ano avaliado, apesar de ter ficado sem atividade até setembro de 2010.

A companhia Óleo e Gás Participações apresentou uma constância em relação ao seu nível de atendimento ao Pronunciamento Contábil 32. A empresa com o melhor nível de avaliação neste setor foi a Petrobrás, com 100% de atendimento, durante os anos de 2010 a 2013, em relação às normas citadas no CPC 32 e por atender a legislação corrente sobre os fatos que devem ser evidenciados por empresas públicas.

Durante o processo de verificações dos itens de evidenciação percebeu-se haver alguns que não se aplicavam à realidade das empresas atuantes somente no Brasil. Estes itens não aplicáveis se devem ao fato de a legislação brasileira que rege as alíquotas dos tributos não ter sido alterada neste período ou pela empresa não reconhecer alíquotas diferenciadas em suas movimentações no exterior. A HRT Participações em Petróleo S.A., a partir do ano de 2012, reconheceu em seus demonstrativos financeiros estas alterações de alíquotas devido à necessidade de adequação nas demonstrações de uma das suas subsidiárias, a HRT Canada Inc. Com isso pode-se perceber que, em um primeiro momento, a empresa conseguiu se adequar aos itens necessários para uma melhor qualificação, não manteve o atendimento no ano de 2013, mas recuperou-se em relação a 2014.

Não foi possível fazer uma comparação entre os quatro anos pesquisados na empresa OGX Petróleo e Gás S.A. devido à sua recente inserção no mercado de ações, podendo-se somente verificar boa evidenciação no ano de 2014.

Percebe-se que mais de 70% das empresas encontram-se em nível de evidenciação entre ótimo e excelente, o que pode ser o resultado da existência de uma norma vigente no Brasil a respeito do assunto, pois Lopes (2008) indicou que, antes da obrigatoriedade das normas internacionais, poucos itens do IAS 12 eram divulgados pelas empresas de sua amostra. Assim como Querquilli (2011), que encontrou uma evidenciação deficiente para as empresas estudadas no período de adesão voluntária ao CPC.

Durante a verificação notou-se, nos dados que constavam nas demonstrações financeiras consolidadas, que os impostos diferidos da empresa refletiam diretamente na alíquota efetiva do cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido. Para o setor, a tributação sobre o lucro é de, aproximadamente, 34%, todavia, com o reconhecimento dos tributos diferidos, esta alíquota se alterava de acordo com a realidade financeira da empresa. Estes ajustes permitidos pelo regulamento do imposto de renda devem ser devidamente evidenciados para o seu reconhecimento.

5 CONCLUSÃO

Da forma como foi feita a verificação, tornou-se possível apresentar a situação das empresas petrolíferas listadas na BM&FBovespa em relação ao nível de evidenciação proposto pelo CPC 32. Este artigo demonstra a necessidade de algumas empresas se adequarem às normas atuais e buscarem a melhoria em suas demonstrações contábeis.

Segundo os resultados obtidos mediante a escala de atendimento definida neste estudo, as empresas demonstraram ótimas performances nas evidenciações durante o período trabalhado, com ressalva de duas que apresentaram prejuízos contínuos sem perspectiva de lucro para os próximos anos, Óleo e Gás Participações e Refinaria de Petróleo Manguinhos S.A. A dificuldade em atender a determinados itens relatados no Pronunciamento Contábil 32 ocasiona o nível de atendimento inferior com relação às demais empresas do setor listadas na bolsa. Observa-se que os itens, como 'Valor dos efeitos tributários de dividendos aos sócios' e o 'Valor da diferença temporária associado com investimentos', não foram divulgados nesse período de quatro anos pelas referidas empresas.

Pôde-se verificar também a relevância da existência de uma norma sobre o assunto no Brasil. Pois, em comparação a pesquisas anteriores, verificou-se maior evidenciação após a vigência do CPC 32.

Um ponto a salientar se refere às certezas sobre as informações disponibilizadas pelas empresas, sendo que a limi-

tação principal da pesquisa é a não possibilidade de identificação de todos os itens não aplicáveis às empresas.

Para futuras pesquisas, sugerem-se estudos de caso relacionados à manipulação dos dados no setor contábil de cada empresa e, como tal manipulação provoca a alteração da veracidade da classificação aqui apresentada, uma pesquisa para avaliar profundamente o setor contábil de cada instituição analisaria a real situação financeira e, possivelmente, modificaria os dados apresentados neste trabalho.

Por fim, com a técnica utilizada para a verificação sobre o tema abordado, o grau de evidênciação das empresas apresentou tendência a se manter estável apesar do passar dos anos e de variações no cenário econômico, que poderiam afetar o nível de *disclosure* das empresas.

REFERÊNCIAS

- ATWOOD, T. J.; CAO, Ying; DRAKE, Michael S.; MYERS, Linda. *The usefulness of income tax disclosures under IFRS versus U.S. GAAP for predicting changes in future earnings and cash flows*. Novembro 2012. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=2181069>>. Acesso em: 30 out. 2014.
- BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF, Senado, 1988.
- _____. *Decreto-Lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977*. Altera a legislação do imposto sobre a renda. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm>. Acesso em: 5 de ago. 2014.
- _____. *Decreto n.º 3.000, de 26 de Março de 1999*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3000.htm>. Acesso em: 5 ago. 2014.
- _____. *Decreto-Lei n.º 7.574, de 29 de setembro de 2011*. Regulamenta o processo de determinação e exigência de créditos tributários da União, [...]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/decreto/d7574.htm>. Acesso em: 5 ago. 2014.
- _____. *Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional [...]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 05 ago. 2014.
- _____. *Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976*. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm>. Acesso em 5 ago. 2014.
- _____. *Lei n.º 7.689, de 15 de dezembro de 1988*. Institui contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7689.htm>. Acesso em: 5 ago. 2014.
- _____. *Lei n.º 11.638, de 28 de dezembro de 2007*. Altera e revoga dispositivos da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei n.º 6.385, de 7 de dezembro de 1976, [...]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/11638.htm>. Acesso em: 5 nov. 2015.
- _____. *Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009*. Altera a legislação tributária federal [...]. Disponível em: <<https://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Leis/2009/lei11941.htm>>. Acesso em: 5 nov. 2015.
- _____. *Lei n.º 12.527, de 18 de novembro de 2011*. Regula o acesso a informações [...]; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/12527.htm>. Acesso em: 5 ago. 2014.
- _____. *Lei n.º 12.973, de 13 de maio de 2014*. Altera a legislação tributária federal [...]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm>. Acesso em 5 ago. 2014.
- _____. *Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000*. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em 5 ago. 2014.
- _____. *Lei Complementar n.º 123, de 14 de dezembro de 2006*. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis no 8.212 e 8.213, [...]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm>. Acesso em: 5 de ago. 2014.
- _____. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. *90 anos do Imposto de Renda no Brasil*. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/memoria_fazendaria/90_anosir/default.asp#primeiro>. Acesso em: 5 ago. 2014.
- CARVALHO, José Ribamar Marques de; ALBUQUERQUE, Lúcia Silva; ALMEIDA, Karla Katiúscia Nóbrega de; LIMEIRA, Marizelma Patriota. Um estudo exploratório sobre a importância do Disclosure no âmbito do processo decisório. *Revista Academia – Revista de Divulgação em Ciências Jurídicas e Contábeis*, Sousa, PB, v. 1, 2006.
- _____. CPC – COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. CPC 00. *Pronunciamento Conceitual Básico (R1)*, Brasília, dez. 2011. Disponível em: <http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/147_CPC00_R1.pdf>. Acesso em 4 nov. 2015.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). NBCTG 37 (R2). Altera a *NBC TG 37 (R1)* que dispõe sobre adoção inicial das normas internacionais de contabilidade. Disponível em: <[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2014/NBC-TG37\(R2\)](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2014/NBC-TG37(R2))>. Acesso em 4 set. 2014.
- _____. *Resolução n.º 1.445/2013*. Dispõe sobre os procedimentos a serem observados pelos profissionais e Organizações Contábeis. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2013/001445>. Acesso em 5 ago. 2014.
- _____. Audiência Pública n.º 12/2009 0150 – *Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IAS 12 (CPC 32)*, Brasília, julho 2009. Disponível em: <http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/340_CPC_32_rev%2004.pdf>. Acesso em 5 ago. 2014.
- GALLON, A. V.; BEUREN, I. M.; HEIN, N. Análise da relação entre evidênciação nos relatórios da administração e o nível de governança das empresas na Bovespa. Recife/PE: *Revista de Informação Contábil* vol. 1, n. 2, out-dez. 2007. Disponível em: <<http://www.revista.ufpe.br/ricontabeis/index.php/contabeis/article/view/80/67>>. Acesso em 5 ago. 2014.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Teoria da contabilidade*. 7. ed. São Paulo/SP: Atlas, 2004.
- LOPES, Tatiana. *A evidênciação das informações tributárias pelas instituições financeiras em face da convergência para as normas internacionais*. 2008. 102 f. Dissertação de Mestrado – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.
- MARQUES, T. O.; SCHULTZ, A. C. Variáveis que influenciam o nível de evidênciação dos instrumentos financeiros das companhias do setor da construção civil. 12º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. São Paulo/SP 26 e 27 julho de 2012. *Anais...* Disponível em: <<http://www.congressousp.fipecafi.org/web/artigos122012/708.pdf>> Acesso em: 7 out. 2014.
- MARTINEZ, A. L.; RONCONI, L. B. Conteúdo informativo do lucro tributável em relação ao lucro contábil no Brasil – Antes e após o regime de transição tributária (RTT). *Contabilidade Vista & Revista*, v. 26, n.1, pp. 35-56, jan./abr. 2015.
- OLIVEIRA, Luís Martins de; CHIEREGATO, Renato; PERES JUNIOR, José Hernandez; GOMES, Marliete Bezerra. *Manual de contabilidade tributária: textos e testes com as respostas*. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2014.
- QUEIROZ, Dimas Barreto de; NOBRE, Fábio Chaves; SILVA, Wesley Vieira da; ARAÚJO, Aneide Oliveira. Transparência dos muni-

cípios do Rio Grande do Norte: avaliação da relação entre o nível de disclosure, tamanho e características socioeconômicas. *Revista Evidenciação Contábil & Finanças*. João Pessoa (PB), v.1, n. 2, jul./dez. 2013.

QUERQUILLI, Alexandre Garcia. *Evidenciação das informações dos tributos sobre o lucro pelas companhias listadas no novo mercado da Bovespa*. 8º Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade. São Paulo/SP 28 e 29 Julho de 2011. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/web/artigos112011/532.pdf>>. Acesso em: 4 nov. 2015.

REVISTA EXAME. *As empresas que mais pagaram impostos em 2013*. São Paulo: SP, 2014. Disponível em <http://exame.abril.com.br/revista-exame/noticias/as-empresas-que-mais-pagaram-impostos-em-2013>. Acesso em 6 out. 2015.

ZANLUCA, J. C. *Os princípios de contabilidade. 2013*. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/principios-fundamentais.htm>>. Acesso em: 5 ago. 2014.

WHITAKER, M. C.; RAMOS, J. M. R. Ética e as linhas mestras do código das melhores práticas de governança corporativa do IBGC – Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. *Revista da Faculdade de Administração*, vol. 9, n. 8, junho 2010. Disponível em: <http://www.fAAP.br/revista_faap/estrategica/estrategica_9.pdf>. Acesso em: 5 ago. 2014.