



## O IMPACTO NA ADOÇÃO DO ICPC 22 NAS EMPRESAS BRASILEIRAS SOBRE A TEORIA DA LEGITIMIDADE E DO *DISCLOSURE*

Cristiano Suppi da Rosa  
Universidade Federal do Rio Grande do Sul  
[csr hans@gmail.com](mailto:csr hans@gmail.com)

Eduardo Manfro Rosito  
Universidade Federal do Rio Grande do Sul  
[dadomr@gmail.com](mailto:dadomr@gmail.com)

Maria Ivanice Vendruscolo  
Universidade Federal do Rio Grande do Sul  
[maria.ivanice@ufrgs.br](mailto:maria.ivanice@ufrgs.br)

Vinícius Halmenschlager  
Universidade Federal do Rio Grande do Sul  
[viniciush@ufrgs.br](mailto:viniciush@ufrgs.br)

### Resumo

O objetivo desse trabalho foi apresentar os impactos das principais empresas brasileiras na adoção da ICPC 22, vinda da IFRIC 23. Utilizando as abordagens das teorias da legitimidade e do *disclosure*, foram analisadas 116 notas explicativas de 58 empresas listadas no Ibovespa no período entre 2018 e 2019. Para a pesquisa foi utilizada uma classificação em escala simples entre aquelas que não realizaram a divulgação, representando um grau menor de legitimidade e divulgação, para as que apresentaram evidências de incerteza como um modo de legitimidade e evidenciação plena de suas informações. Constatou-se que a maioria das empresas adotaram uma divulgação que atendessem a obrigatoriedade da interpretação, porém sem grande impacto em suas demonstrações, podendo ser interpretado como um meio de cumprir com os seus objetivos legais para que, dessa forma, legitimem os seus atos perante a sociedade ou para a proteção de seus dados. No entanto, alguns pontos chamaram a atenção ao longo da pesquisa, como o fato de metade das empresas que não possuem nenhum segmento e metade das que são do setor de comunicações tenham aderido plenamente as interpretações em suas demonstrações contábeis. Outro ponto de destaque foi a confirmação de que as empresas que não apresentaram nenhuma evidência da ICPC 22, todas sejam do segmento do Novo Mercado e a maioria ser do setor “Financeiro”.

**Palavras-chave:** ICPC 22; IFRIC 23; legitimidade; *disclosure*.

**Linha Temática:** Contabilidade Financeira / Normas internacionais de informação financeira (NIIF)



## 1 Introdução

No final de 2018, foi divulgada pelo CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis, a Interpretação Técnica ICPC 22, a qual trata das incertezas sobre o tratamento de tributos sobre o Lucro, uma correlação às normas internacionais de Contabilidade, IFRIC 23. A devida Interpretação da IFRS tem como objetivo reduzir a diversidade na forma como as empresas reconhecem e medem um passivo ou imposto sobre ativos em situações de incerteza sobre os tratamentos do imposto de renda, usando como bases para as suas aplicações. Para isso, teve como normas correlacionadas a IAS 1, 8, 10 e 12 (respectivamente: “*Presentation of Financial Statements*”; “*Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors*”; “*Events after the Reporting Period*”; “*Income Taxes*”).

O ICPC 22 teve como objetivo inserir as regras do IFRIC 23 no ordenamento contábil brasileiro, a partir do ano fiscal de 2019, tendo correlação com o CPC 32 – Tributos sobre o Lucro, cuja aplicação deve ser feita com base na legislação tributária vigente. No entanto, há situações em que não está claro qual será a interpretação das autoridades fiscais sobre uma determinada norma, gerando uma incerteza. Por isso, o ICPC 22 veio tratar dessas situações de incerteza, quando da aplicação da legislação tributária em relação a determinada transação ou circunstância. De fato, a adequação de determinado tratamento tributário, de acordo com a legislação fiscal, pode não ser conhecida até que a respectiva autoridade fiscal ou tribunal tome uma decisão no futuro.

Em função de dificuldade de concluir sobre a obrigatoriedade informacional de determinados itens, seria conveniente a declaração voluntária de elemento cuja divulgação gere uma informação relevante para os usuários das Demonstrações Contábeis, para que as decisões sejam tomadas com a menor margem de erro possível. Pires e Silveira (2008) afirmam que de nada adiantam informações geradas adequadamente se elas não forem divulgadas ou, ainda, se não forem apresentadas de forma a permitir que os usuários as compreendam corretamente.

De acordo com Lanzana (2004), a divulgação de informações é sinônimo de *disclosure* e de transparência, tendo como papel principal a diminuição da assimetria informacional. Portanto, a divulgação financeira, conforme explica Hendriksen e Van Breda (1999, p. 107), “[...] é o fornecimento de informações para permitir que os investidores, particularmente aqueles desprovidos de autoridade para especificar a informação que desejam, sejam capazes de prever os fluxos futuros de caixa da empresa”.

Seguindo essa linha de pesquisa, a Teoria da Legitimidade avalia quais são formas que as Companhias adotam para as declarações voluntários de evidenciação contábil. Deegan (2002), neste sentido, indica de que forma as informações contábeis são utilizadas para legitimar vários aspectos de suas respectivas organizações. Ou seja, a gestão da Companhia estaria disposta a publicar informações estratégicas valiosa para buscar estabelecer uma relação saudável entre suas atividades e as expectativas dos investidores e da sua comunidade. Dentre desta perspectiva, as divulgações possuem efeito legitimador e preocupação entre estabelecer um contrato entre as empresas e a sociedade que, através de um “contrato social”, a empresa estaria operando na sociedade e esse contrato permitiria seu desenvolvimento e sobrevivência a partir do momento que a empresa gerasse benefícios econômicos e sociais.

O cerne do ICPC 22 reside no fato de que é possível a contestação ou o exame de que determinado tratamento fiscal pela autoridade fiscal pode afetar a contabilização do tributo da entidade. Assim, o objetivo é requerer a análise dos efeitos contábeis decorrentes das incertezas tributárias, levando em conta a perspectiva da concordância das autoridades quanto ao tratamento fiscal dispensado.

Nesse caso, uma questão que foi levantada diante desse cenário seria: qual foi o nível de evidenciação (*disclosure*) antes e após a adoção ao ICPC 22 e IFRIC 23 pelas empresas



brasileiras? Por isso, nosso estudo busca analisar e evidenciar de que modo foi realizada a adoção ao ICPC 22 e IFRIC 23 pelas Companhias que compõe a lista do Ibovespa, índice que mede o desempenho das ações de empresas com grande volume de negociação Bolsa, Brasil e Balcão (B3).

O estudo justifica-se pela adoção de uma nova política contábil que promoveu mudanças de práticas contábeis tanto pelas empresas internacionais e nacionais. A pesquisa contribui com a discussão teórica e com dados empíricos sobre o ICPC 22 de forma a subsidiar as empresas na melhoria de informações prestadas ao mercado sobre suas e com os investidores ao destacar aspectos relevantes de evidenciação que ainda não são plenamente atendidos pelas companhias brasileiras e que lhes permita uma melhor tomada de decisão.

Os resultados mostram que a maioria das empresas adotaram uma divulgação que atendesse a obrigatoriedade da interpretação, porém sem grande impacto em suas demonstrações, podendo ser interpretado como um meio de cumprir com os seus objetivos legais para que, dessa forma, legitimem os seus atos perante a sociedade ou para a proteção de seus dados. No entanto, alguns pontos chamaram a atenção ao longo da pesquisa, como o fato de metade das empresas que não possuem nenhum segmento e metade das que são do setor de comunicações tenham aderido plenamente as interpretações em suas demonstrações contábeis. Outro ponto de destaque foi a confirmação de que as empresas que não apresentaram nenhuma evidência da ICPC 22, todas sejam do segmento do Novo Mercado e a maioria ser do setor financeiro. A seguir, serão abordadas o referencial teórico, a metodologia aplicada, as análises dos resultados e a conclusão final da pesquisa.

## 2 Referências Teóricas

A fundamentação teórica para o aprofundamento do assunto foi abordada na sequência uma breve análise literária sobre a aplicação da IFRIC 23 e do ICPC 22 nas companhias brasileiras, da teoria da legitimidade e da evidenciação (*disclosure*) nos relatórios contábeis.

### 2.1 Aplicação da IFRIC 23 e do ICPC 22 nas empresas brasileiras

O *International Financial Reporting Interpretations Committee* (IFRIC) é um grupo da fundação *International Accounting Standards Committee Foundation* (IASC), considerada a organização jurídica do *International Accounting Standards Board* (IASB). Seu objetivo visa dar direcionamento sobre a correta aplicação das normas internacionais de contabilidade (IFRS), fornecendo consenso sobre o tratamento contábil apropriado e orientação confiável sobre as normas editadas pelo (IASB).

O IFRIC 23 Incerteza sobre Tratamentos de Impostos sobre o Lucro foi produzido como o objetivo de esclarecer a contabilização de posições fiscais que ainda não foram aceitas pelas autoridades fiscais ou que não estão claras como a legislação tributária se aplica a uma determinada transação ou circunstância. Sua aplicação é obrigatória a partir de 1º de janeiro de 2019. Anteriormente, a aplicação voluntária do IFRIC 23 era possível a partir da publicação das primeiras considerações em outubro de 2015.

Como trata-se de norma de interpretação editada recentemente, não se encontra artigos científicos publicados que tratem especificamente das consequências, impactos gerados nas demonstrações financeiras, a partir da adoção do IFRIC 23.

Contudo, Watrin, Burggraef e Weiss (2019) efetuaram um estudo onde investigam as associações de serviços fiscais prestados por auditor (APTS) com planejamento tributário e qualidade de auditoria em amostra coletada junto a empresas alemãs. Os autores afirmam que até 2015, a falta de regras específicas muitas vezes induziu empresas e auditores a não fazerem reservas para impostos incertos posições nas demonstrações financeiras IFRS. Os auditores





assumiam posições mais conservadoras quando prestaram consultoria tributária porque posições fiscais agressivas podem levar a reformulações e auditoria responsabilidade. Além disso, pode-se encontrar uma relutância maior no reconhecimento de incerteza tributária caso os auditores tenham realizado a respectiva assessoria tributária.

Tal prática pode explicar o porquê algumas empresas não reservam para impostos incerteza antes do IFRIC 23. Devido a disseminação de conhecimento do imposto departamento para o departamento de auditoria, os auditores também podem ter sido mais relutantes em aceitar a gestão geral de resultados, pois sabiam o fato de que nem todos os riscos fiscais foram reservados.

No Brasil, com a aprovação em 07 de dezembro de 2018 da Interpretação Técnica do Comitê de Pronunciamentos Contábeis nº 22 (ICPC 22), e com o aval do Conselho de Valores Monetários (CVM) e do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) pela CVM-804/18 e ITG 22, as empresas brasileiras, a partir do dia 01 de janeiro de 2019, tiveram que adotar obrigatoriamente e integralmente os requisitos da IFRIC 23. A redação da ICPC 22 alega que esta Interpretação esclarece como aplicar os requisitos de reconhecimento e mensuração no CPC 32 quando há incerteza sobre os tratamentos de tributos sobre o lucro. Nessa circunstância, a entidade deve reconhecer e mensurar seu tributo corrente ou diferido ativo ou passivo, aplicando os requisitos do CPC 32 com base no lucro tributável (prejuízo fiscal), bases fiscais, prejuízos fiscais não utilizados, créditos fiscais não utilizados e alíquotas fiscais determinados, aplicando esta Interpretação.

Assim como a IFRIC 23, não foram encontrados até o presente momento artigos científicos que abordem a respeito da ICPC 22, por supor que a interpretação seja recente. No entanto, como se trata de um assunto nacional, foram encontradas algumas obras científicas que verificaram outras ICPC's. Os mais encontrados foram o da ICPC 14, que reconhece que as cotas de cooperados podem ser classificadas no patrimônio líquido, abordados nos trabalhos de Almeida e Ribeiro (2015), Santos e Lohdero (2016) e Costa e Suzart (2017). Outros trabalhos, como o de Paris, Rodrigue, Cruz e Brugni (2011) e Gomes e Formigoni (2015) pesquisaram a respeito da ICPC 01 que alcançou as concessionárias, se limitando à contabilização de concessões de serviço público a entidades privadas. Por fim, o trabalho de Santos e Schmidt (2019) abordou sobre a ICPC 09 que trata da mensuração das participações em outras empresas, é importante identificar as principais semelhanças e diferenças entre os tratamentos contábeis. Para os autores, com a adoção integral do IFRIC 23 a partir de 2019, a contabilização das incertezas fiscais se tornará mais clara e, portanto, é imaginável que as implicações propostas de APTS obtidos neste estudo podem mudar no futuro.

## 2.2 Teoria da Legitimidade

As organizações se relacionam com o meio em que estão inseridas. Por isso, a teoria da legitimidade avalia com a gestão reage, por meio das suas informações, frente as expectativas da comunidade, Parker (1989). Existe, desta forma, uma percepção dos impactos em relação as suas atividades sejam elas sociais, econômicos e, até mesmo, ambientais. Patten (1992) e Deegan e Rankin (1996) percebem que ao imputarem práticas e procedimentos vistos como racionais, tais organizações tornam-se mais legitimadas e, assim, exercem mais influência para disputar recursos em seu ambiente. Utilizando ferramenta para este canal de comunicação a adoção de práticas contábeis, sobretudo no que diz respeito à divulgação de demonstrações contábeis voluntárias, as organizações facilitam a manutenção de uma boa imagem frente aos stakeholders e até melhores retornos nos lucros, quando atentam para àquilo que a sociedade valoriza, Clarkson (1995).

Assim, a Teoria da Legitimidade sustenta que as organizações utilizam as divulgações contábeis como forma de expor as suas atividades em consonância com às expectativas dos



stakeholders (clientes, fornecedores, credores, Estado). Lindblom (1994) explica que a contabilidade é uma ferramenta de divulgação e exposição dos valores praticados pela organização, podendo ser utilizado para evidenciar os aspectos sociais em consonância com os almejados stakeholders. A organização, desta forma, procura: (1) educar e informar seus “públicos relevantes” sobre mudanças (reais) no desempenho e atividades da organização; (2) alterar as percepções dos “públicos relevantes”, mas não alterar seu comportamento real; (3) manipular a percepção desviando a atenção do problema para outras questões relacionadas; ou (4) alterar as expectativas externas de seu desempenho. Segundo autor, a divulgação pública de informações em locais como relatórios anuais podem ser empregadas por uma organização a implementar cada uma das estratégias acima.

A adoção de práticas contábeis representa, então, a estratégia formulada pela gerência para demonstrar informações que entendam como relevantes. Pode-se, desta maneira, utilizar a informação contábil para fornecer dados financeiros para contrapor-se a notícias negativas, ou desviar a atenção de determinada área. A integração do ICPC 22 no Brasil, que esclarece as posições fiscais que ainda não foram aceitas pelas autoridades fiscais, pode ser tratada pela contabilidade de forma a expor da melhor maneira as expectativas externas de seu desempenho. Sabe-se que a transparência tributária é um tema amplamente debatido e muito sensível dentro das organizações. Por isso, as alterações trazidas pela introdução do IFRIC 23 Incerteza sobre Tratamentos de Impostos sobre o Lucro são de grande impacto nas Demonstrações Financeiras das organizações.

### 2.3 Evidenciação (*disclosure*) nos relatórios contábeis

Os demonstrativos financeiros são um mecanismo útil para estudar os efeitos da divulgação de informações sobre a precificação das ações por estes expressarem o produto final da contabilidade, as informações relevantes, de maneira ordenada, lógica e contendo diversas características qualitativas que as tornam confiáveis e úteis.

A Teoria de Divulgação parte da premissa que as informações devem ser prestadas de maneira clara, completa e útil descrevendo a realidade econômica e social de instituições. Dye (2001) descreve o padrão contábil como um modelo de informações a ser perseguido. Dessa forma, a evidenciação, ou *disclosure* em inglês, torna-se, segundo Schaltegger e Burrit (2000), um processo de incorporar elementos financeiros contábeis (recursos, obrigações, despesas e receitas) no balanço, na demonstração de resultado, nas notas explicativas e demais demonstrações financeiras.

A literatura sobre *disclosure* enfoca a tensão entre vantagens da transparência e vantagens do sigilo, conforme apontam os estudos de Verrecchia (2001) nos negócios. Assim, o investidor demanda a evidenciação, independente se as notícias da empresa sejam boas ou más, como fator de segurança, credibilidade e proteção ao risco. Quanto maior a transparência tanto maior a atratividade da empresa para o investidor, refletida na redução do custo de capital, maior liquidez das ações e no maior acerto de previsões pelos analistas (Santos, Silva, Sheng & Lora, 2016).

No entanto, as empresas tendem a resistir ao *disclosure* para proteger sigilos proprietários diante de concorrentes, investidores hostis, litígios jurídicos e reivindicações de colaboradores (Verrecchia, 2001). No entanto, quanto menos evidenciação, porém, gera uma “seleção adversa” ao confundir empresas boas e ruins (Akerlof, 1970), o que faz do *disclosure* obrigatório um bem público, necessário à eficiência do mercado (Healy & Palepu, 2001).

Por conta da adoção do ICPC 22, tanto a análise da teoria de legitimidade quanto de evidenciação será importante para determinar os motivos para o modo como seria feito a divulgação dessas informações pelas empresas no mercado. Esse assunto será detalhado a seguir na sessão sobre a metodologia da pesquisa.

### 3 Metodologia

No que se refere aos procedimentos metodológicos, esse estudo tem aspectos de estudo qualitativo, descritivo e documental (Raupp & Beuren, 2013). A população são as empresas que estão no Ibovespa listadas no Brasil, Bolsa e Balcão (B3). O Ibovespa foi escolhido por representar a carteira de ativos listados na B3 com maior volume de negociações e maior representatividade do mercado de ações brasileiro (Rodrigues, Paulo & Mello, 2018).

A amostra inicial resultou em um total de 60 organizações. Foram verificadas as Notas Explicativas anuais das empresas entre os anos de 2018 e 2019 pelo fato da aprovação da ICPC 22 ser em meados de dezembro de 2018, tendo a possibilidade de abordagem ao seu respeito antes de sua vigência por conta da exigência da IFRIC 23 em algumas empresas que atendem a norma interpretativa. Constatou-se que 2 empresas não possuíam esses relatórios nos períodos acurados, fechando em 58 organizações analisadas, com um total de 116 relatórios, representadas pelos seguintes segmentos da B3: 38 de Novo Mercado (NM); 11 de Nível 1 (N1); 5 de Nível 2 (N2); e 4 sem segmento. Quanto aos setores representados na B3, a Tabela 1 apresenta a quantidade de empresas dos 9 setores que participaram da pesquisa.

Tabela 1: Quantidade de empresas divididas por setor do B3 na amostra final

Setor na B3	Empresas
Bens Industriais	6
Comunicações	2
Consumo Cíclico	11
Consumo não Cíclico	5
Financeiro	11
Materiais Básicos	9
Petróleo, Gás e Biocombustíveis	3
Total	58

Fonte: elaborado pelos autores.

Para a coleta e análise dos dados foi construído um protocolo, no formato de *checklist*, fundamentado na IFRIC 23, ICPC 22 e a teoria da legitimidade e do *disclosure*. Para a coleta nos relatórios, foram verificados em cada Nota Explicativa as palavras-chave: “IFRIC 23”, “ICPC 22”, “ITG 22”, “CPC 32”, “Incerteza”. No checklist foi criado quatro classificações dependendo do que constava no relatório da empresa, a saber: C1 – falta de legitimidade e de *disclosure*: sem divulgação das interpretações técnicas; C2 – prática de legitimidade e de *disclosure* simplificados: divulgação das interpretações técnicas como se não houvesse impacto nos demonstrativos; C3 – prática de legitimidade e de *disclosure* incompletos: divulgação das interpretações técnicas, mas sem apresentação dos valores que devem ser modificados; e C4 - prática de legitimidade e de *disclosure* completos: divulgação das interpretações técnicas com apresentação de valores.

Para o *checklist*, os registros das classificações foram realizados de forma binária e classificados em uma das duas categorias: (i) “1” divulgado e (ii) “0” não divulgado. Um exemplo disso é o registro feito por uma empresa do setor “Financeiro”, do segmento NM, que em sua Nota Explicativa de 2019 apresentou a seguinte divulgação: “A Administração da Companhia concluiu que a nova norma em vigor a partir de 01 de janeiro 2019, não gerou impacto nas suas demonstrações financeiras.”. Dessa forma, marcou-se no checklist o valor “1” na classificação C2, enquanto que nas demais foram registrados como “0”.

A composição para análise se deu tanto pelos segmentos das empresas quanto por seus setores. Os dados após tabulados foram analisados pela estatística descritiva de tendência central.



#### 4 Análise dos Resultados

Na Tabela 2 foram apresentados os resultados apurados pelas quatro classificações propostas, mostrando os índices de evidenciação a cada ano verificado e a sua variação entre períodos. Conforme foi apurado, constatou-se que grande parte dos relatórios das organizações listadas optaram em 2018 e 2019 por realizar uma evidenciação simplificada para que cumprisse com os requisitos legais (C2), tendo pouca adesão a uma divulgação que pudesse apresentar as suas incertezas. No entanto, um dado a ser analisado são os relatórios que estão classificadas como C1. Embora houvesse uma queda de um período para outro (12,07%), justificado por sua não obrigatoriedade em 2018, 4 empresas ainda não divulgaram a respeito da ICPC 22 ou da IFRIC 23.

Tabela 2: Índices de Evidenciação por Classificação.

Classificação	Índices de Evidenciação					
	Obs.	2018	Obs.	2019	Obs.	Variação
C1	11	0,1897	4	0,0690	-7	(0,1207)
C2	42	0,7241	44	0,7586	2	0,0345
C3	4	0,0690	5	0,0862	1	0,0172
C4	1	0,0172	5	0,0862	4	0,0690

Fonte: elaborado pelos autores.

Para entender melhor sobre quais relatórios foram classificados nos requisitos da pesquisa, na Tabela 3 foram verificadas a classificação dos resultados pelos segmentos das organizações. Percebe que grande parte dos segmentos preferiram demonstrar as informações como C2, com destaque para as do Novo Mercado (76,32%) em 2018 e para o de Nível 1 (81,82%) em 2019. No entanto, há de se destacar as empresas que não tem segmento que, embora sejam poucas, metade dos seus relatórios aderiram ao C4, tendo pouca adesão as demais.

Tabela 3: Índices de Evidenciação das Classificações por Segmento da B3.

Segmento	Índice de Evidenciação em 2018							
	C1		C2		C3		C4	
	Obs.	Índices	Obs.	Índices	Obs.	Índices	Obs.	Índices
-	1	0,2500	3	0,7500	0	0,0000	0	0,0000
NM	7	0,1842	29	0,7632	2	0,0526	0	0,0000
N1	3	0,2727	7	0,6364	0	0,0000	1	0,0909
N2	0	0,0000	3	0,6000	2	0,4000	0	0,0000
Segmento	Índice de Evidenciação em 2019							
	C1		C2		C3		C4	
	Obs.	Índices	Obs.	Índices	Obs.	Índices	Obs.	Índices
-	0	0,0000	2	0,5000	0	0,0000	2	0,5000
NM	4	0,1053	30	0,7895	2	0,0526	2	0,0526
N1	0	0,0000	9	0,8182	1	0,0909	1	0,0909
N2	0	0,0000	3	0,6000	2	0,4000	0	0,0000

Fonte: elaborado pelos autores.



Outro fato importante de destacar é que as 4 empresas que não divulgaram as informações das interpretações em 2019 pertencem ao segmento de Novo Mercado, sendo que já era grande o número dessas empresas em 2018. Isso torna-se preocupante para empresas que deveriam abordar boas práticas de governança corporativa, sendo o *disclosure* uma delas.

Por fim, verificou-se a procedência das classificações quanto ao setor das empresas listadas no Ibovespa, apresentados na Tabela 4. Verificando as informações, nota-se que, embora todas as empresas de “Bens Industriais”, “Comunicações” e “Petróleo” abordassem nos seus relatórios em 2018 que não haveria impactos em suas demonstrações contábeis, somente nas notas explicativas das empresas de “Saúde” e “Utilidade Pública” apresentaram como não impactante a adoção da interpretação.

Tabela 4: Índices de Evidenciação das Classificações por Setores da B3.

SETOR	Índice de Evidenciação em 2018							
	C1		C2		C3		C4	
	Obs.	Índices	Obs.	Índices	Obs.	Índices	Obs.	Índices
Bens Industriais	0	0,0000	6	1,0000	0	0,0000	0	0,0000
Comunicações	0	0,0000	2	1,0000	0	0,0000	0	0,0000
Consumo Cíclico	2	0,1818	9	0,8182	0	0,0000	0	0,0000
Consumo não Cíclico	1	0,2000	3	0,6000	1	0,2000	0	0,0000
Financeiro	6	0,5455	4	0,3636	1	0,0909	0	0,0000
Materiais Básicos	2	0,2222	6	0,6667	0	0,0000	1	0,1111
Petróleo, Gás e Biocombustíveis	0	0,0000	3	1,0000	0	0,0000	0	0,0000
Saúde	0	0,0000	3	0,7500	1	0,2500	0	0,0000
Utilidade Pública	0	0,0000	6	0,8571	1	0,1429	0	0,0000

  

SETOR	Índice de Evidenciação em 2019							
	C1		C2		C3		C4	
	Obs.	Índices	Obs.	Índices	Obs.	Índices	Obs.	Índices
Bens Industriais	0	0,0000	5	0,8333	0	0,0000	1	0,1667
Comunicações	0	0,0000	1	0,5000	0	0,0000	1	0,5000
Consumo Cíclico	1	0,0909	8	0,7273	0	0,0000	2	0,1818
Consumo não Cíclico	0	0,0000	3	0,6000	1	0,2000	1	0,2000
Financeiro	3	0,2727	7	0,6364	1	0,0909	0	0,0000
Materiais Básicos	0	0,0000	7	0,7778	2	0,2222	0	0,0000
Petróleo, Gás e Biocombustíveis	0	0,0000	2	0,6667	1	0,3333	0	0,0000
Saúde	0	0,0000	4	1,0000	0	0,0000	0	0,0000
Utilidade Pública	0	0,0000	7	1,0000	0	0,0000	0	0,0000

Fonte: elaborado pelos autores.

Para os relatórios classificados como C4, destaca-se o setor de “Comunicações” que teve metade de seus relatórios que divulgaram e apresentaram incertezas em suas apurações tributárias, enquanto que nas Notas Explicativas de “Bens Industriais”, “Consumo Cíclico” e “Consumo não Cíclico” tiveram pouca participação nessa classificação. No entanto, ao verificar a classificação das 4 empresas que não apresentaram a evidenciação das interpretações, 3 delas são do setor “Financeiro”, que representam 27,27% dessas empresas que estão no Ibovespa.





## 5 Considerações finais

O objetivo desse trabalho foi apresentar os impactos das principais empresas brasileiras na adoção da ICPC 22 em 2019. Soube-se que a devida interpretação procede da aprovação da IFRIC 23 para todas as empresas brasileiras, no qual tem como propósito aplicar os requisitos de reconhecimento e mensuração no CPC 32 quando há incerteza sobre os tratamentos de tributos sobre o lucro, devendo a entidade reconhecer e mensurar seu tributo corrente ou diferido ativo ou passivo.

Utilizando as abordagens das teorias da legitimidade e do *disclosure*, foram analisadas 116 notas explicativas das empresas listadas no Ibovespa entre 2018 e 2019, classificação em escala simples entre aquelas que não realizaram a divulgação, representando um grau menor de legitimidade e divulgação, para as que apresentaram evidências de incerteza como um modo de legitimidade e evidencição plena de suas informações. Analisou-se os resultados também dessas empresas pelo seu segmento e setor listados na B3 para maior acurácia da pesquisa feita.

Constatou-se que a maioria das empresas adotaram uma divulgação que atendessem a obrigatoriedade da interpretação, porém sem grande impacto em suas demonstrações, podendo ser interpretado como um meio de cumprir com os seus objetivos legais para que, dessa forma, legitimem os seus atos perante a sociedade ou para a proteção de seus dados. Observa-se, ainda, que não houve uma significativa alteração nos padrões informacionais comparando o período de 2018 e 2019. Ou seja, as companhias que já haviam cumprido com a divulgação do IFRIC 23, mantiveram o padrão informacional a partir da vigência do ICPC 22. No entanto, alguns pontos chamaram a atenção ao longo da pesquisa, como o fato de metade das empresas que não possuem nenhum segmento e metade das que são do setor de comunicações tenham aderido plenamente as interpretações em suas demonstrações contábeis. Outro ponto de destaque foi a confirmação de que das empresas que não apresentaram nenhuma evidência da ICPC 22 e/ou IFRIC 23, todas sejam do segmento Novo Mercado e sua grande maioria ser do setor “Financeiro”.

Desse modo, a devida pesquisa espera ter contribuído para os meios científicos por abordar uma metodologia nova e por tratar de um assunto pouco explorado. Por se tratar de um trabalho inicial, a devida pesquisa que foi conduzida tende a ter uma continuação futura pelos autores, ou para outros pesquisadores, utilizando os dados coletados como base para estudos de correlação com outras variáveis independentes, como porte de empresa, endividamento, entre outros, para uma melhor explicação dos motivos que chegaram aos índices apresentados. Também se espera que esse estudo sirva de base para futuras pesquisas que abordem sobre IFRIC 23 e ICPC 22 como base bibliográfica ou como utilização do modelo de *checklist* proposto para utilizar nessas normas ou outras normas contábeis.

## 6 Referência

- Almeida, E. & Ribeiro, W. (2015). Aplicabilidade da ICPC 14 e seus Efeitos nos Índices Financeiros: Um Estudo de Caso na Cooperativa de Crédito da Região de Tiros e Matutina/MG – SICOOB Creditiros. *REUNIR – Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade*, 5(1), 124-144.
- Akerlof, G. (1970). The market for “lemons”: quality uncertainty and the market mechanism. *Quarterly Journal of Economics*, 84(3), 488-500.
- B3 – Brasil, Bolsa e Balcão. Disponível em: [http://www.b3.com.br/pt\\_br/](http://www.b3.com.br/pt_br/). Acesso em: 03 de Agosto de 2020.
- Brammer, S., & Pavelin, S. (2004). Voluntary social disclosures by large UK companies. *Business Ethics: A European Review*, 13(2-3).
- Clarkson, M. (1995). A stakeholder framework for analyzing and evaluating corporate social



- performance. *Academy of Management Review*.
- Costa, J.; Suzart, J. (2017). As Cooperativas de Crédito Brasileiras e os Impactos da Adoção da ICPC 14 (IFRIC 2). *Artigo apresentado no XVII USP International Conference in Accounting*.
- Comitê de Pronunciamentos Contábeis – *Interpretação Técnica ICPC 22 (Incerteza sobre Tratamento de Tributos sobre o Lucro)*. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Interpretacoes/Interpretacao?Id=114>. Acesso em: 03 de Agosto de 2020.
- Deegan, C. (2002). Introduction: the legitimising effect of social and environmental disclosures – a theoretical foundation. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*.
- Deegan, C; Gordon, B. (1996), "A study of the environmental disclosure practices of Australian corporations", *Accounting and Business Research*, Vol. 26.
- Deegan, C; Rankin, M. (1996), "Do Australian companies report environmental news objectively? An analysis of environmental disclosures by firms prosecuted successfully by the Environmental Protection Authority", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 9.
- Dye, R. A. (2001). An evaluation of 'essays on disclosure' and the disclosure literature in accounting. *Journal of Accounting and Economics*, 32(1-3), 181-235.
- Garcia, E.; Sousa-Filho, J; Boaventura, J. (2018). A Influência do *Disclosure Social* na Relação entre Performance Financeira Corporativa e Performance Social Corporativa. *Revista Contabilidade & Finanças - USP*, 29.
- Gil, A. (2008). Métodos e Técnicas de Pesquisa Social. São Paulo (SP): Atlas.
- Gomes, M.; Formigoni, H. (2017). Análise dos efeitos da ICPC 01 (R1) – contratos de concessão nas decisões gerenciais nas Empresas de transmissão de energia elétrica. *Práticas em Contabilidade e Gestão*, 5(1), 155-175.
- Guthrie, J.; Parker, L.D. Corporate social reporting: a rebuttal of legitimacy theory. *Accounting and Business Research*, Vol. 19. 1989
- Healy, P. M., & Palepu, K. G. (2001). Information asymmetry, corporate disclosure, and the capital markets: A review of the empirical disclosure literature. *Journal of accounting and economics*, 31(1-3), 405-440.
- Lindblom, C. K. (1994). *The implications of organizational legitimacy for corporate social performance and disclosure*. In *Critical Perspectives on Accounting Conference*, New York, 1994.
- Hendriksen, E. S.; & Van Breda, Michael F. (1999). *Teoria da Contabilidade*. São Paulo (SP): Atlas.
- Lanzana, A. P. (2004). *Relação entre disclosure e governança corporativa das empresas brasileiras*. Dissertação de Mestrado, Universidade de São Paulo, São Paulo, Brasil.
- Paris, P. K. S., Rodrigues, A., Cruz, C., & Brugni, T. V. (2012). Efeitos esperados da adoção da IFRIC 12 e ICPC 01: estudo comparativo entre Brasil e Europa (A Comparative Study of European Union and Brazilian Expected Effects of IFRIC 12 Endorsement). *Revista de Informação Contábil (UFPE)*, 6(1), 85-104.
- Pires, C. B., & da Silva Silveira, F. C. (2008). A evolução da evidenciação das informações ambientais de empresas do setor de celulose e papel: uma análise de conteúdo das notas explicativas e relatórios de administração. *ConTexto*, 8(13).
- Patten, D. M. (1992). Intra-industry environmental disclosures in response to the Alaskan oil spill: a note on legitimacy theory. *Accounting, organizations and Society*, 17(5), 471-475.
- Raupp, F. M., & Beuren, I. M. (2013). Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências Sociais. In I. M. Beuren (Ed.), *Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade*



- (p.76-97). São Paulo (SP): Atlas
- Rodrigues, R. M. R. C., Paulo, E., & Melo, C. L. L. de. (2018). GERENCIAMENTO DE RESULTADOS POR DECISÕES OPERACIONAIS PARA SUSTENTAR DESEMPENHO NAS EMPRESAS NÃO-FINANCEIRAS DO IBOVESPA. *Contabilidade Vista & Revista*, 28(3), 82-102. Recuperado de <https://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/3729>
- Santos, A. D., & Londero, P. R. (2017). ICPC 14: o que está faltando? *Revista Contabilidade & Finanças*, 28, 478-485.
- Santos, J. L. D., & Schmidt, P. (2019). ESTUDO COMPARATIVO DO TRATAMENTO CONTÁBIL DAS PARTICIPAÇÕES EM OUTRAS EMPRESAS NO BRASIL E NAS NORMAS INTERNACIONAIS COM O ADVENTO DO PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 18 (R2) E INTERPRETAÇÃO TÉCNICA ICPC 09 (R2). *Revista Razão Contábil & Finanças*, 78(1).
- Santos, E. S., da Silva, F. A. M., Sheng, H. H., & Lora, M. I. (2018). COMPLIANCE WITH IFRS REQUIRED DISCLOSURE AND ANALYSTS' FORECAST ERRORS: EVIDENCE FROM BRAZIL. *Contabilidade Vista & Revista*, 29(1), 77-100.
- Schaltegger, S., & Burritt, R. (2001). BOOKS Contemporary Environmental Accounting: Issues, Concepts and Practice. *International Journal of Sustainability in Higher Education*.
- Verrecchia, R. E. (2001). Essays on disclosure. *Journal of accounting and economics*, 32(1-3), 97-180.
- Watrin, C., Burggraef, S., & Weiss, F. (2019). Auditor-provided tax services and accounting for tax uncertainty. *The International Journal of Accounting*, 54(03), 1950011.