

**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**

**ACCOUNTING TREATMENT FOR INCOME TAXES: A
COMPARATIVE STUDY AS THE BRAZILIAN STANDARDS OF
THE CVM AND CFC AND THE INTERNATIONAL
ACCOUNTING STANDARD STATEMENT 12 OF THE IASB**

Clovis Antonio Kronbauer¹

José Moreno Rojas²

Marcos Antonio de Souza³

Resumo: O tratamento contábil dos Impostos sobre Lucros tem merecido atenção especial de diversos organismos, tanto a nível internacional assim como no Brasil. Isso ocorre porque a contabilidade busca, de acordo com seus objetivos, fornecer uma informação cada vez mais útil ao processo de tomada de decisão, e não somente gerar dados que sirvam de base para apuração de tributos. O *International Accounting Standards Board (IASB)*, editou e melhorou a IAS 12, que regula o tratamento contábil do Imposto sobre Lucros. No Brasil a CVM, editou a Deliberação 273/1998, e o CFC, aprovou a Resolução 998/2004. Estas duas normas têm a mesma estrutura e não se constata diferenças substanciais entre ambas. Contudo, a comparação com a IAS 12 se justifica para verificar se estas normas brasileiras são compatíveis com a referida norma internacional, sendo este o objetivo do presente trabalho. Assim, por meio de um estudo de natureza qualitativa, realizando uma análise descritiva e comparativa de conteúdo, verifica-se que existe um elevado grau de compatibilidade entre as normativas analisadas.

Palavras-chave: Tratamento Contábil. Impostos sobre Lucros. Normas Contábeis.

Abstract: The accounting treatment for income taxes has been given attention by various bodies, both internationally, as in Brazil. This is because the accounts, search in accordance with its objectives, provide information increasingly useful for the decision process, and not only generate data as a basis for assessment of taxes. The International Accounting Standards Board (IASB) issued a statement IAS 12, which governs the accounting treatment for income taxes. In Brazil, the CVM issued statement 273/1998, and the CFC, adopted resolution 998/2004. These two standards have the same structure and notes that not have substantial differences between the two. However, the comparison with the IAS 12 is justified for verify these Brazilian statements are compatible with the referred international statement, being this the objective of the paper. Like this, by means of a qualitative study, carrying out a comparative and descriptive analysis of content, verifies-itself that exists an elevated rank of compatibility between the analyzed statements.

Keywords: Accounting Treatment. Income Taxes. Accounting Standards.

¹ Doutor em contabilidade e auditoria pela Univ. de Sevilha, Espanha, clovisk@unisinis.br

² Doutor em ciências econômicas e empresariais pela Univ. de Sevilha, Espanha, jrojas@us.es

³ Doutor em controladoria e contabilidade pela FEA-USP, marcosas@unisinis.br

1. INTRODUÇÃO

As relações entre contabilidade e tributação, de acordo Moreno (1997), têm se caracterizado tradicionalmente pela existência de divergências que em alguns casos podem ser de notável relevância. Estas divergências surgem principalmente em função da natureza e dos objetivos da informação gerada pela contabilidade, baseada em princípios contábeis que em muitos aspectos são distintos da normativa fiscal.

Conforme ressaltam Gómez e Yagüe (2003), a contabilidade deve fornecer informações aos diversos participantes do entorno econômico da empresa e também a todos aqueles preocupados na sua evolução, dando resposta às necessidades de comunicação entre os distintos agentes interessados na continuidade da mesma. O fornecimento das informações, que devem ser proporcionadas pela contabilidade aos diferentes interessados cumpre com o objetivo básico da contabilidade, o qual, segundo Iudícibus (2006), é fornecer aos vários usuários das demonstrações contábeis, informações econômicas relevantes e úteis para o processo de tomada de decisão.

Entretanto, segundo relata Cubillo (1990), este objetivo da contabilidade sofre freqüentes prejuízos por causa da interferência da legislação tributaria, sendo possível observar-se um problema de grande magnitude quando estas normas legais obrigam as empresas a contabilizar certas operações aplicando critérios ou regras fiscais, contrariando os princípios contábeis. Nestas ocasiões, a contabilidade produz uma informação híbrida, por aplicar princípios contábeis em algumas operações e critérios e regras legais em outras.

A problemática provocada pela interferência da legislação fiscal, de acordo com Hendriksen e Van Breda (1999), faz com que as diferenças entre esta normativa e os princípios da contabilidade, conduzam a diferenças em termos de resultado fiscal tributável e resultado contábil, gerando assim uma informação contábil contraditória.

Esta linha de raciocínio supõe a necessidade de apresentar nas demonstrações contábeis, informação reveladora sobre as diferenças entre resultado contábil e o lucro tributável, e sobre ativos e passivos fiscais diferidos. Neste sentido, desde 1978, o *International Accounting Standards Board (IASB)* estabelece, na IAS nº 12, normas pertinentes ao tratamento contábil do Imposto sobre Lucros.

No Brasil esta preocupação é mais recente, e pelas atribuições conferidas pela Lei das Sociedades Anônimas (SAs), a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) editou a Deliberação Nº 273, de 20 de agosto de 1998. Esta deliberação que é de cumprimento obrigatório para todas as SAs abertas, tem como objetivo estabelecer uma normativa para o tratamento contábil do Imposto de Renda e da Contribuição Social das entidades.

Posteriormente o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) aprovou a Resolução CFC Nº 998/04, instituindo a Norma Brasileira de Contabilidade - Técnica (NBC T) 19.2 - Tributos sobre Lucros. Esta norma estabelece o tratamento contábil que deve ser dado aos tributos sobre os lucros, sendo de cumprimento obrigatório quando da elaboração das demonstrações contábeis das empresas, cabendo ao contabilista, por sua responsabilidade técnica, o atendimento a esta obrigatoriedade.

A edição das normas contábeis brasileiras relativas ao tratamento contábil dos tributos sobre lucros é também compatível com o atual momento, no qual se busca a convergência com as normas e práticas internacionais de contabilidade do *IASB*.

Com base nos aspectos até aqui apresentados, formula-se o objetivo do presente estudo, ou seja: Verificar se as normas contábeis da CVM e do CFC, que prescrevem o tratamento contábil dos Tributos sobre o Lucro, são compatíveis com a IAS 12 do *IASB*.

O estudo que se desenvolve é de natureza qualitativa e consiste em uma análise descritiva e comparativa de conteúdos. Assim, nas seções 2 a 8, realiza-se a análise descritiva das normas contábeis em estudo, para que seja possível proceder a referida análise comparativa das mesmas, o que ocorre na seção 9 do estudo. Nesta última seção são apresentadas as conclusões mais significativas e as sugestões de outros estudos sobre o tema. Finalmente, apresenta-se a bibliografia referida e utilizada na elaboração deste estudo.

2. ASPECTOS INTRODUTÓRIOS DAS NORMAS SOBRE CONTABILIZAÇÃO DOS TRIBUTOS SOBRE LUCROS

2.1. Normas Brasileiras da CVM e do CFC

A Deliberação CVM nº 273/98 e a NBC T 19.2 do CFC têm por objetivo estabelecer o tratamento contábil dos tributos sobre lucros das entidades, o reconhecimento de ativos e passivos fiscais diferidos, decorrentes de prejuízos ou créditos fiscais não utilizados, a sua apresentação e divulgação nas demonstrações contábeis. O aspecto principal destas normativas é a contabilização das conseqüências fiscais atuais e futuras que decorrem de:

- Recuperação ou liquidação futura do valor contábil de ativos ou passivos reconhecidos no balanço patrimonial da entidade; e
- Transações e outros eventos do período que são reconhecidos nas demonstrações contábeis da entidade.

Segundo Oliveira *et al* (2007), tanto as normas emitidas pela CVM como aquelas pelo CFC, além de buscar o aprimoramento das práticas contábeis no Brasil, trazem consigo a preocupação da convergência com as Normas Internacionais de Contabilidade.

Outra consideração relativa a estas normativas diz respeito à observância dos princípios contábeis e na manutenção das características qualitativas da informação contábil. Neste sentido, cabe ressaltar os seguintes aspectos:

- As entidades devem registrar contabilmente os efeitos fiscais de suas transações e outros eventos no mesmo período contábil que registrar essas transações e os outros eventos, o que ressalta a observância do princípio de competência;
- O ativo fiscal diferido, decorrente de diferenças temporárias e de prejuízos fiscais de imposto de renda e bases negativas de contribuição social, deve ser reconhecido, total ou parcialmente, desde que a entidade tenha histórico de lucratividade e expectativa de gerar de lucros tributáveis no futuro, isto é, a empresa somente poderá reconhecer

os ativos fiscais desde que tenha certeza razoável da sua recuperação ou realização futura, buscando observar os princípios da competência e da continuidade; e

- As transações reconhecidas na demonstração do resultado devem ter seus efeitos fiscais correspondentes também reconhecidos na mesma. Quando as transações forem reconhecidas diretamente no patrimônio líquido, a contabilização dos efeitos fiscais também se dará no mesmo. Todos os eventos relativos aos tributos sobre o lucro devem estar refletidos nas demonstrações contábeis com a respectiva divulgação de informações em notas explicativas, evidenciando preocupação com a qualidade e utilidade da informação.

2.2. Norma Internacional de Contabilidade nº 12 do IASB

Em outubro de 1996 o IASB aprovou a Norma Internacional de Contabilidade nº 12 (IAS 12) - Imposto sobre os Lucros, que substitui a original, que havia sido aprovada em 1978 e reordenada em 1994. No ano de 2000 e nos anos posteriores, a atual norma sofreu algumas adaptações e alterações, que estão vigentes até esta data. Tendo vigência a partir de 1 de janeiro de 1998, esta norma deve ser aplicada na contabilização do imposto sobre os lucros (CASTILLO, 2004).

O objetivo da IAS 12, considerando-se também as alterações introduzidas pela IFRS 3 de 2004, é prescrever o tratamento contábil a ser dado ao imposto sobre lucros, visto que o principal problema que se apresenta ao contabilizar o mesmo é como tratar as conseqüências atuais e futuras:

- Da recuperação (liquidação) no futuro do valor contábil dos ativos (passivos) que se haja reconhecido no balanço da empresa; e
- Das transações e outros eventos do exercício corrente que tenham sido objeto de reconhecimento nos estados financeiros.

Na contabilização do Imposto sobre Lucros, conforme Alonso *et al* (2003), a IAS 12 exige a aplicação do método do passivo baseado no balanço, que se baseia nas diferenças temporais originadas de diferenças entre a base fiscal de um ativo ou de um passivo e seu valor contábil no balanço.

3. DEFINIÇÕES NORMATIVAS

3.1. Definições das Normas da CVM e CFC

Na Deliberação CVM nº 273/98 e na NBC T 19.2 do CFC, são apresentados alguns conceitos, nos quais está baseada a normativa inerente à contabilização dos Tributos sobre o Lucro:

1. Resultado antes dos Tributos sobre Lucros: é o lucro líquido ou prejuízo de um período, antes da dedução ou do acréscimo das despesas ou receitas de tributos sobre lucros, ou seja, o Imposto de Renda (IRPJ) e a Contribuição Social (CSLL) e/ou outros que possam ser criados futuramente.

2. Resultado Tributável: é o lucro ou prejuízo de um período, calculado de acordo com as regras estabelecidas pelas autoridades fiscais, e sobre o qual são devidos ou recuperáveis o imposto de renda e a contribuição social.
3. Despesas ou Receitas de Tributos sobre Lucros: é o valor total incluído na determinação do lucro líquido ou prejuízo do exercício, no tocante a tais tributos, incluindo valores correntes e diferidos.
4. Tributos sobre Lucros Correntes: é o montante do imposto de renda e da contribuição social a pagar ou recuperar com relação ao resultado tributável do período.
5. Obrigações Fiscais Diferidas: são os valores dos tributos a pagar em exercícios futuros sobre lucros com relação a diferenças temporárias tributáveis.
6. Ativos Fiscais Diferidos: são os valores dos tributos a recuperar em exercícios futuros sobre lucros com relação a diferenças temporárias dedutíveis e compensação futura de prejuízos fiscais não utilizados, observada a base de cálculo de cada tributo.
7. Diferenças Temporárias: são as diferenças entre a base fiscal de um ativo ou de um passivo e seu valor contábil no balanço patrimonial, que afetem ou possam vir a afetar a apuração dos tributos sobre os lucros. Estas diferenças podem ser Tributáveis ou Dedutíveis, e suas definições são apresentadas na seção 4.
8. Base Fiscal: é o valor atribuído um ativo ou passivo para fins fiscais.

3.2. Definições da Norma Internacional de Contabilidade nº 12

As definições presentes na IAS 12 têm por objetivo fundamentar a metodologia sugerida para o reconhecimento dos efeitos do Imposto sobre o Lucro. Estes conceitos são os seguintes:

1. Resultado Contábil: é o lucro ou prejuízo do período, antes da dedução da despesa do Imposto sobre Lucros.
2. Resultado Fiscal (Base Tributável): é o lucro ou prejuízo de um período, calculado de acordo com as regras estabelecidas pelas normas fiscais, e sobre o qual se calcula o imposto a pagar ou a recuperar.
3. Base Fiscal: é o valor atribuído a um ativo ou passivo para fins fiscais, sendo:
 - a. Base fiscal de um ativo: o valor que no futuro representará uma despesa para efeitos de resultado fiscal; e
 - b. Base fiscal de um passivo: é o valor contábil deste, menos qualquer importe que possa ser dedutível fiscalmente num exercício futuro.
4. Diferenças Temporárias: é a diferença existente entre o valor contábil e o valor fiscal de um ativo ou passivo, e na maioria das vezes surgem quando as despesas e as receitas são reconhecidas contabilmente em um período, enquanto sua imputação fiscal se dá em outro período distinto. De acordo com a IAS 12, estas diferenças se classificam em Tributáveis ou dedutíveis, conforme definições apresentadas na seção 4.

5. Despesa do Imposto sobre Lucros: é obtida mediante a soma ou diferença do Imposto Corrente \pm Impostos Diferidos do período.
6. Imposto Corrente: é o valor da quota líquida do imposto, sendo esta calculada de acordo com as normas fiscais do Imposto sobre Lucros.
7. Passivos por Impostos Diferidos: valores de impostos sobre lucros a pagar em exercícios futuros, tendo sua origem em Diferenças Temporárias Tributáveis.
8. Ativos por Impostos Diferidos: valores de Imposto sobre lucros, recuperáveis em exercícios futuros tendo sua origem em diferenças temporárias dedutíveis, bases tributáveis negativas ainda não compensadas ou outros créditos fiscais ainda não compensados.

Conhecendo as definições básicas apresentadas em cada uma das normativas, na seqüência do estudo apresenta-se o embasamento teórico-contábil das normas em estudo.

4. EMBASAMENTO PARA O TRATAMENTO DE ATIVOS E PASSIVOS FISCAIS DIFERIDOS

4.1. Introdução

É perceptível a discrepância que existe entre as normas contábeis e as normas fiscais no momento em que se apura o resultado contábil e a base de cálculo dos Tributos sobre o Lucro. Para Moreno, (1997), caso estas diferenças fossem apenas de natureza permanente, não haveria problema de alocação de tributos, pois isto afetaria somente o exercício em que se produzem as diferenças, sem efeito futuro.

Conforme ressaltam Hendriksen e Van Breda (1999), ao contrário das diferenças permanentes, são as diferenças temporárias as principais causadoras da defasagem entre lucro tributável e o lucro contábil divulgado. São justamente as diferenças temporárias que constituem o núcleo da teoria contábil a respeito da contabilização dos tributos sobre lucros, pois os contadores exercem certo controle sobre o tratamento das mesmas.

4.2. Diferenças Temporárias Tributáveis

As diferenças temporárias tributáveis, conforme Iudícibus *et al* (2007), dão origem às obrigações fiscais diferidas, pois, de fato, segundo o regime de competência, o passivo (obrigação fiscal) já existe, sendo apenas postergado seu pagamento para período(s) posterior(es).

Para Fernández *et al* (2003), as diferenças temporárias tributáveis são aquelas que dão origem a valores tributáveis ao determinar o lucro ou prejuízo fiscal relativo a exercícios futuros, quando o valor contábil do ativo seja recuperado ou o passivo exigido.

Observando as considerações dos autores citados, sobre as diferenças temporárias tributáveis, cabe ressaltar os seguintes aspectos nas normativas ora analisadas:

I - Deliberação da CVM nº 273/98 e NBC T 19.2 do CFC:

Estabelecem que as diferenças temporárias tributáveis surgem quando se inclui receita ou despesa no resultado antes dos tributos sobre lucros em um exercício, e no resultado tributável em exercício diferente. Servem de exemplo as seguintes diferenças temporárias tributáveis:

- Quando o custo ou despesa de depreciação considerada na determinação do resultado tributável for diferente daquela considerada na determinação do resultado contábil, surge uma diferença entre o valor líquido contábil do ativo e sua base fiscal. Se essa diferença reverter-se ao longo do tempo, surge uma diferença temporária. Assim, também a depreciação acelerada para fins fiscais resulta em uma obrigação fiscal diferida enquanto que uma aceleração da depreciação para fins contábeis resulta em um ativo fiscal diferido;
- Uma receita contabilizada, mas ainda não recebida, e que se refere a contratos de longo prazo de construção por empreitada ou de fornecimento de bens ou serviços, quando celebrados com o governo ou entidades do governo;
- Os ganhos de capital registrados contabilmente e decorrentes de vendas de bens do ativo imobilizado, cujo recebimento e tributação dar-se-ão no longo prazo.

II – IAS 12:

Estabelece que as Diferenças Temporárias Tributáveis são aquelas produzidas entre o valor contábil líquido e o valor fiscal líquido de um ativo ou passivo e que num futuro resultarão em valores tributáveis para fins do Imposto sobre Lucros. As seguintes diferenças temporárias tributáveis são apresentadas como exemplos de eventos que resultam em obrigações fiscais diferidas:

- Quando a depreciação considerada para efeitos fiscais for superior à reconhecida contabilmente, o que ocorre nos casos de depreciação acelerada ou mesmo em operações de arrendamento financeiro;
- Nos processos de fusão e aquisição aparece uma diferença temporária tributável, o que dá origem a um passivo por impostos diferidos, quando o valor contábil de um ativo se incrementa até seu valor de mercado. As combinações de negócios possuem seção específica na IAS 12.

Com relação às diferenças temporárias, a IFRS 3 e a IAS 21 acrescentaram, respectivamente, aspectos relativos ao custos das combinações de negócios e a ativos e passivos não monetários

4.3. Diferenças Temporárias Dedutíveis

Esta classe de diferenças temporárias refere-se a situações em que, mesmo que contabilmente já esteja reconhecido o custo ou despesa no mês ou exercício, sua dedutibilidade para fins de Tributos sobre o Lucro só ocorrerá em períodos posteriores. Fernández *et al* (2003) ressaltam que estas diferenças originam valores dedutíveis no

momento em que se determina o lucro ou o prejuízo fiscal correspondentes a exercícios seguintes, quando efetivamente o valor contábil do ativo seja recuperado e o passivo liquidado.

Segundo Iudícibus *et al* (2007), nestas situações haverá o tributo sobre o lucro pago ou a pagar, mas a despesa relativa ao mesmo só poderá ser apropriada em um período posterior. Se a despesa contabilizada no exercício não é dedutível, se faz necessário reconhecer na despesa por Tributos sobre o Lucro a redução relativa a mesma, surgindo assim um Ativo Fiscal Diferido.

As normas contábeis apresentam os seguintes exemplos de diferenças temporárias dedutíveis:

I - Deliberação da CVM nº 273/98 e NBC T 19.2 do CFC:

As denominadas diferenças temporárias dedutíveis resultarão em valores a serem deduzidos no cálculo do resultado tributável de períodos futuros, quando o valor contábil do ativo ou passivo for recuperado ou liquidado. Os exemplos apresentados são os seguintes:

1. As Provisões:
 - a. Para garantia de produtos, contabilizada no período de sua venda, mas dedutível para fins fiscais somente quando realizada;
 - b. Para gastos com manutenção e reparos de equipamentos, dedutíveis para fins fiscais apenas quando estes forem efetivamente realizados;
 - c. Para riscos fiscais e outros passivos contingentes;
 - d. Contabilizadas acima dos limites permitidos pela legislação fiscal, cujos excessos sejam recuperáveis fiscalmente no futuro;
 - e. Para perdas permanentes em investimentos;
2. Receitas tributadas em determinado período, que pelo Princípio da Competência somente serão reconhecidas contabilmente em período ou períodos futuros;
3. Amortização contábil de ágio que somente será dedutível por ocasião de sua realização por alienação ou baixa;
4. Certos ativos podem ser reavaliados, sem que se faça um ajuste equivalente para fins tributários. A diferença temporária dedutível surge se a base fiscal do ativo exceder seu valor contábil ajustado ao valor de mercado (reavaliação negativa), ou valor de recuperação.

II – IAS 12:

De acordo com a IAS, as diferenças temporárias dedutíveis são diferenças entre o valor contábil e fiscal de um ativo ou passivo, e que resultarão em valores a serem deduzidos no cálculo do resultado tributável de períodos futuros. São exemplos de diferenças temporárias dedutíveis, entre outros:

- As provisões para pensões podem ser deduzidas para determinar o resultado contábil, mas não serão dedutíveis até o momento em que a empresa pague aos funcionários os valores provisionados ou faça os respectivos aportes a um fundo externo que administre estes recursos. Nesta situação se produz uma diferença temporária dedutível entre o valor contábil líquido do passivo e sua base fiscal que normalmente terá valor zero, gerando assim um ativo por impostos diferidos.
- Nas reorganizações societárias, o custo da compra se distribuirá entre os ativos e passivos reconhecidos, tomando como base os valores de mercado (valor justo) destes elementos no momento de realizar a transação, situação explicada na IFRS 3 de 2004. Assim, quando se reconheça um passivo cujos custos associados não são gasto fiscal até exercícios posteriores, aparecerá uma diferença temporária dedutível, originando um ativo por impostos diferidos.

5. RECONHECIMENTO DOS ATIVOS E PASSIVOS FISCAIS DIFERIDOS

5.1. Ativo Fiscal Diferido por Prejuízos Fiscais

O fato gerador do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o lucro líquido, nas empresas tributadas pelo lucro real, de acordo com Fabretti, (2006), é a obtenção de benefícios econômicos, apurados durante o exercício social ou em períodos trimestrais. Assim sendo, quando a empresa obtém benefício econômico, terá a obrigação de pagar os tributos sobre o lucro.

Entretanto, segundo Higuchi *et al* (2007), a legislação do imposto de renda permite que a pessoa jurídica reduza o lucro real apurado no período-base, mediante a compensação de prejuízos fiscais apurados em períodos-base anteriores, trimestrais ou anuais. Apesar de limitar esta compensação a 30% do lucro líquido e cada período de compensação, a lei não estabelece prazo para a compensação destes prejuízos, ou seja, entende-se que os prejuízos serão compensados num futuro, se a empresa gerar lucro e continuar em funcionamento.

Segundo Hendriksen e Van Breda (1999), existindo a possibilidade da compensação dos prejuízos, no exercício em que estes venham a ocorrer, a empresa terá um benefício fiscal que será realizável em algum exercício futuro. O referido benefício fiscal reduz o prejuízo fiscal do exercício corrente, originando um ativo fiscal que, embora não seja um valor a receber, pois raramente haverá um direito fiscal contra o governo, representa um ativo por imposto diferido. Reconhecendo este crédito fiscal a empresa tem a possibilidade de lucro maior (ou prejuízo menor) depois dos tributos sobre o lucro.

5.1.1. Reconhecimento de Ativos por Prejuízos Fiscais - Normativa Brasileira

A Deliberação CVM nº 273/98 e a NBC T 19.2 do CFC determinam que as empresas devem reconhecer o ativo fiscal diferido com relação a prejuízos fiscais à medida que for provável que no futuro haja lucro tributável suficiente para compensar esses prejuízos. Devem ser

observados os seguintes aspectos destas normativas com relação aos prejuízos e sua recuperação futura:

- A administração da entidade tem a responsabilidade na avaliação da possibilidade de recuperar os prejuízos no futuro;
- Quando os prejuízos são recorrentes, há uma séria dúvida sobre a recuperabilidade do ativo diferido;
- O reconhecimento de ativo fiscal diferido deve estar relacionado à certeza da continuidade das operações da entidade, pois contrário senso, não seria procedente o lançamento contábil dos ativos fiscais diferidos.

O texto da NBC T 19.2 adverte que o “contabilista” deve obter junto à administração da entidade, elementos e evidências, aprovados pelo conselho fiscal, se em funcionamento, e pelos órgãos de administração da entidade, que permitam uma avaliação sobre a recuperabilidade do ativo fiscal diferido e à certeza da continuidade das operações da entidade.

De acordo com Deliberação CVM nº 273/98, ao avaliar a probabilidade de lucro tributável futuro contra o qual possa utilizar os prejuízos fiscais, a entidade deve considerar:

1. Se existem diferenças temporárias tributáveis suficientes, relativas à mesma autoridade fiscal, que resultem em valores tributáveis contra os quais esses prejuízos fiscais possam ser utilizados antes que prescrevam;
2. Se for provável que haverá bases tributáveis antes de prescrever o direito à compensação dos prejuízos fiscais;
3. Se os prejuízos fiscais resultam de causa que provavelmente não ocorrerá novamente;
4. Se há oportunidade identificada de planejamento tributário, respeitados os princípios contábeis, que possa gerar lucro tributável no período em que os prejuízos possam ser compensados.

Buscando elucidar ainda mais o tratamento a ser dado quanto ao registro deste ativo fiscal, a CVM apresentou a Instrução nº 371 de 2002, inserindo pontos a serem observados pelas empresas na constituição de ativos desta espécie. Por esta instrução, para fins de reconhecimento inicial do Ativo Fiscal Diferido, a companhia deverá atender, cumulativamente, às seguintes condições:

1. Apresentar histórico de rentabilidade;
2. Apresentar expectativa de geração de lucros tributáveis futuros, com base em estudo técnico de viabilidade, que permitam a realização do ativo fiscal diferido num prazo máximo de dez anos; e
3. Os lucros futuros referidos no inciso anterior deverão ser trazidos a valor presente com base no prazo total estimado para sua realização.

Ainda de acordo com a Instrução CVM 371/02, presume-se que não há histórico de rentabilidade na companhia se esta não obteve lucro tributável em, pelo menos, três (3)

dos cinco últimos exercícios sociais. Esta presunção, entretanto, poderá ser afastada caso a companhia divulgue, em nota explicativa, justificativa fundamentada das ações que estiverem sendo implementadas, objetivando a geração de lucro tributário.

5.1.2 Reconhecimento de Ativos por Prejuízos Fiscais de Acordo com a IAS 12

De acordo com esta norma, as empresas devem reconhecer um ativo por impostos diferidos, relativos a bases fiscais negativas (prejuízos fiscais) passíveis de compensação futura ou mesmo outros créditos fiscais não aplicados até o momento, somente se houver probabilidade de gerar no futuro, lucros tributáveis que permitam compensar estes prejuízos ou aplicar os créditos fiscais não utilizados.

Para avaliar as possibilidades da obtenção de lucros tributáveis futuros, suficientes para compensar os ativos por impostos diferidos, devem ser considerados os seguintes critérios:

1. Verificar se a empresa dispõe de diferenças temporárias tributáveis, em montante suficiente para produzir bases tributáveis em quantidade suficiente que permitam compensar os prejuízos fiscais ou aplicar os créditos fiscais não utilizados, antes que estes prescrevam.
2. Avaliar se a empresa poderá obter lucros suficientes antes que prescrevam os direitos de compensar os prejuízos fiscais ou prescreva a possibilidade de recuperar os créditos fiscais não utilizados.
3. Realizar um estudo para verificar se os prejuízos fiscais se produzem de maneira recorrente ou se estão relacionados a causas extraordinárias e de improvável repetição.
4. Avaliar a existência de oportunidades fiscais que possam gerar bases tributáveis suficientes para compensar os prejuízos fiscais pendentes ou aplicar os créditos fiscais antes de sua prescrição.

A norma do IASB destaca que, não havendo uma segurança razoável de que se produzam lucros tributáveis suficientes, não se permite a contabilização de ativos por impostos diferidos associados a bases de cálculo negativas ou mesmo créditos fiscais não utilizados.

5.2. Ativos e Passivos Fiscais por Diferenças Temporárias

5.2.1. Normas Contábeis Brasileiras – CVM e CFC

Para o reconhecimento e contabilização de ativos e passivos fiscais originados de diferenças temporárias a Deliberação CVM nº 273/98 e a NBC T 19.2 do CFC determinam:

- O imposto de renda e as contribuições sociais correntes, que se referem ao período corrente e anteriores, devem ser reconhecidos como obrigação, à medida que são devidos. Caso os montantes pagos referentes ao período corrente e a períodos anteriores exceda o montante considerado devido, o excedente, caso seja recuperável, deve ser reconhecido como ativo;

- Os tributos sobre os lucros correntes, relativos ao exercício que se está reportando, devem ser reconhecidos pelo valor que se espera pagar ou recuperar, de acordo com as alíquotas vigentes;
- A obrigação fiscal diferida deve ser reconhecida com relação a todas as diferenças temporárias tributáveis, exceto se decorrente da compra de ativo não dedutível;
- Um ativo fiscal diferido deve ser reconhecido para todas as diferenças temporárias dedutíveis:
 - a) Desde que haja expectativa de geração de lucro tributável no futuro, contra o qual possam ser utilizadas estas diferenças, de acordo com as projeções e planos da administração; ou
 - b) Quando exista obrigação fiscal diferida em montante e em período de realização que permita a compensação do ativo fiscal diferido.

Observando o disposto nas normativas CVM e CFC, verifica-se a necessidade do reconhecimento de todas as diferenças temporárias tributáveis ou dedutíveis, enquanto que o reconhecimento de ativos fiscais diferidos fica condicionado a expectativa de geração de lucros tributáveis no futuro para possibilitar a compensação.

5.2.2. Norma Internacional de Contabilidade

A IAS 12 determina que as empresas reconheçam em suas demonstrações contábeis as conseqüências fiscais das transações econômico-financeiras contabilizando a despesa com imposto sobre lucros e os ativos e passivos correspondentes. A norma internacional em exame considera os seguintes aspectos:

I. Reconhecimento de ativos e passivos por impostos correntes:

O imposto corrente, que corresponde ao exercício atual e a anteriores, deve ser reconhecido como uma obrigação a pagar na medida em que ainda não estiver liquidado. Caso os valores pagos, correspondentes ao exercício atual e aos anteriores, excedam aos importes a pagar sobre estes períodos, deve-se reconhecer o excesso como ativo.

A IAS 12 prevê também que quando os valores recuperáveis, correspondentes a prejuízos fiscais, possam ser utilizados para recuperar pagamentos de Impostos sobre o Lucro efetuados em exercícios anteriores, a empresa deverá reconhecer este direito como um ativo, no mesmo exercício em que se produza a perda fiscal, pois é provável a obtenção de benefício econômico derivado deste direito, o qual pode ser valorado de maneira confiável.

II. Reconhecimento de ativos por impostos diferidos:

De acordo com a IAS 12, juntamente com o reconhecimento de qualquer passivo está associada uma expectativa de que a quantidade correspondente será liquidada, em futuros exercícios, por meio de uma saída de recursos que incorporem benefícios econômicos. Quando tais recursos saem efetivamente da empresa, uma parte ou a totalidade de seus

valores pode ser dedutível para a determinação do lucro tributável em exercícios posteriores ao do reconhecimento do passivo. Nestes casos se produzirá uma diferença temporária entre o valor contábil do citado passivo e sua base fiscal. Nesta situação aparecerá um ativo por impostos diferidos, com respeito aos impostos sobre os lucros que se recuperarão em exercícios posteriores, quando seja possível a dedução do passivo para determinar o lucro tributável. De forma similar, se o valor contábil de um ativo é menor que sua base fiscal, a diferença entre ambos originará um Ativo por impostos diferido, relativo aos impostos sobre lucros que se recuperarão em exercícios posteriores.

A IAS 12 determina que deve reconhecer-se um ativo por impostos diferidos, em função de todas e cada uma das diferenças temporárias dedutíveis, na medida em que seja provável que a empresa disponha de lucros fiscais futuros contra os quais possa compensar as deduções por diferenças temporárias, salvo que o ativo por impostos diferidos apareça por causa de:

- a. Um fundo de comércio negativo que receba o tratamento de receita diferida; ou ainda
- b. Um reconhecimento inicial de um ativo ou passivo em uma transação que não seja uma reorganização societária e que no momento de sua realização, não tenha afetado nem o resultado contábil nem o lucro (prejuízo) fiscal.

Não obstante, deve reconhecer-se um ativo por impostos diferidos, de acordo com o estabelecido nesta norma, para as diferenças temporárias dedutíveis associadas com investimentos em empresas controladas, sucursais e associadas, assim como com participações em negócios conjuntos.

III. Reconhecimento de passivos por impostos diferidos:

Analogamente ao já referido com relação aos ativos por impostos diferidos, a IAS 12 esclarece que todo reconhecimento de um ativo supõe que seu valor contábil se recuperará em forma de benefícios econômicos, que a empresa receberá em exercícios futuros. Quando o valor contábil do ativo é superior a sua base fiscal, o valor dos benefícios econômicos tributáveis será superior ao montante fiscalmente dedutível deste ativo. Esta diferença será uma diferença temporária tributável, e a obrigação de pagar os correspondentes impostos em futuros exercícios será um passivo por impostos diferidos.

De acordo com a IAS 12, as empresas devem reconhecer um passivo de natureza fiscal por causa de qualquer diferença temporária tributável, a menos que esta diferença tenha surgido por:

- a. Um fundo de comércio cuja amortização não seja fiscalmente dedutível;
- b. Um reconhecimento inicial de um ativo ou passivo em uma transação que não seja uma reorganização societária e no momento em que foi realizada não tenha afetado nem o resultado contábil bruto nem o lucro (prejuízo) fiscal.

Todavia, a IAS determina que, observadas as precauções recomendadas, a empresa deverá reconhecer um passivo fiscal diferido em função das diferenças temporárias tributáveis, associadas com investimentos em empresas controladas, sucursais e associadas, ou com

participações em negócios conjuntos. Na nova redação dada pela IFRS 3 de 2004, fica vedado o reconhecimento de um passivo fiscal diferido que tenha origem num reconhecimento inicial do *goodwill*;

IV. Casos particulares de reconhecimento de ativos e passivos por impostos diferidos

A IAS 12 apresenta e caracteriza determinadas operações ou transações econômico-financeiras que geram diferenças temporárias dedutíveis ou tributáveis, requerendo o reconhecimento dos ativos ou passivos por impostos diferidos correspondentes. A norma considera como eventos que podem gerar ativos ou passivos por impostos diferidos que devem ser reconhecidos:

- Reorganizações societárias, conforme a IAS 22, nos casos de fusão qualificada como aquisição;
- Ativos contabilizados por seu valor de mercado ou que sejam objeto de reavaliação;
- Fundo de comércio positivo ou negativo, com origem de reorganizações societárias;
- Registro inicial de um ativo ou passivo, do qual podem aparecer diferenças, quando, por exemplo, uma parte ou a totalidade de seu valor não seja dedutível para efeitos fiscais;
- Investimentos em sociedades controladas, sucursais e associadas, e participações em negócios conjuntos; e
- Instrumentos financeiros definidos de acordo com a IAS 32.

6. MENSURAÇÃO DOS ATIVOS E PASSIVOS FISCAIS DIFERIDOS

6.1 Mensuração Segundo as Normas Brasileiras

A Deliberação CVM nº 273/98 e a NBC T 19.2 do CFC estabelecem que no momento do reconhecimento e nos períodos subseqüentes, deve haver a correta mensuração dos Impostos correntes e diferidos, observando-se:

- Mensuração Inicial: o ativo e o passivo fiscais diferidos devem ser reconhecidos segundo as alíquotas aplicáveis ao período em que o ativo será realizado ou o passivo liquidado. Quando se aplicam diferentes alíquotas às diversas faixas de lucro, o ativo e o passivo fiscais devem ser reconhecidos às taxas médias que se espera aplicar ao lucro tributável ou ao prejuízo fiscal dos períodos em que se prevê a reversão das diferenças temporárias.
- Mensurações Posteriores: periodicamente a entidade deve reavaliar o ativo fiscal diferido não reconhecido, e reconhecê-lo, à medida que se tornar provável que no futuro haverá lucro tributável capaz de permitir a recuperação desse ativo. Isto pode ocorrer com a melhoria das condições de negócios, tornando provável a geração de lucro tributável no futuro, atendendo assim aos critérios de reconhecimento de ativo fiscal diferido. Por outro lado, o valor contábil de um ativo fiscal diferido deve ser

revisto periodicamente e a entidade deve reduzi-lo ou extingui-lo à medida que não for provável que haverá lucro tributável suficiente para permitir sua utilização.

6.2. Mensuração de Acordo com a IAS 12

A norma do IASB estabelece os seguintes critérios de mensuração para determinar o valor a reconhecer por ativos e passivos relacionados aos tributos sobre o lucro, corrente ou diferidos:

I. Ativos e Passivos por impostos correntes:

- Os ativos e passivos por impostos correntes, procedentes do exercício atual ou de exercícios anteriores, devem ser avaliados pelo valor que se espere pagar ou recuperar junto à autoridade fiscal, utilizando a normativa e as alíquotas vigentes, ou que estejam a ponto de serem aprovadas, na data do balanço;
- Em alguns países os anúncios oficiais sobre alíquotas de impostos possuem efeito similar ao das regras em vigor, pois os efeitos das novas determinações aparecerão em meses posteriores. Nestes casos, a IAS 12 determina que os ativos e passivos de tipo fiscal devem ser valorados utilizando-se a normativa e as alíquotas que acabaram de ser anunciadas.

II. Ativos e Passivos por impostos diferidos:

- Os ativos e passivos por impostos diferidos devem ser mensurados de acordo com as alíquotas dos exercícios nos quais se espere realizar os ativos ou pagar os passivos, a partir da normativa em vigor, ou com aprovação iminente na data do balanço. Devem refletir as conseqüências fiscais que se derivariam da forma como a empresa espera, na data do balanço, recuperar o valor contábil de seus ativos ou liquidar o valor contábil de seus passivos;
- As diferenças temporárias serão calculadas tomando como referencia o valor contábil do ativo ou passivo;
- Os ativos e passivos por impostos diferidos não devem ser descontados, situação reafirmada pela IFRS 3, pois uma avaliação segura do valor descontado dos mesmos exigiria estimar a distribuição no tempo de cada uma das diferenças temporárias, o que em geral é impraticável ou altamente complexo de realizar;
- Nos casos em que se apliquem diferentes alíquotas de imposto, segundo os níveis de lucro tributável, os ativos e passivos por impostos diferidos devem ser avaliados com a utilização das alíquotas médias que se espere aplicar ao lucro ou prejuízo fiscal, nos exercícios nos quais se espere que se repitam as correspondentes diferenças;
- Segundo a SIC 21, o ativo ou passivo fiscal diferido, originado da reavaliação de um ativo não depreciável, será avaliado em função das conseqüências fiscais derivadas da recuperação do valor contábil deste ativo por meio de venda, independente das bases de avaliação utilizadas para determinar o referido valor contábil deste ativo. Portanto, se a norma fiscal especificasse uma alíquota aplicável ao valor tributável decorrente da

venda, e se esta fosse diferente da alíquota aplicável ao valor tributável derivado do uso deste ativo, deve-se aplicar a primeira alíquota na avaliação do ativo ou passivo fiscal diferido, associado com o ativo não depreciável; e

- O valor contábil de um ativo ou de um passivo por impostos diferidos deve ser submetido à revisão na data de cada balanço.

7. CONTABILIZAÇÃO DE IMPOSTOS CORRENTES E DIFERIDOS

7.1. Critérios de Contabilização de Acordo com as Normas da CVM e CFC no Brasil

De acordo com Deliberação CVM nº 273/98 e a NBC T 19.2 do CFC, os efeitos fiscais correntes e diferidos de uma transação ou evento devem ser contabilizados de maneira adequada, acompanhar a contabilização da própria transação ou evento, sendo classificados corretamente dentro dos grupos específicos das demonstrações contábeis, como segue:

I. Na Demonstração do Resultado

- a. O valor dos tributos sobre o lucro corrente e diferido, apurados de acordo com as normas vigentes, deve ser reconhecido integralmente como despesa ou receita no resultado do exercício.
- b. A maioria dos passivos e ativos fiscais diferidos surge da inclusão de despesa ou receita no lucro contábil em um período diferente daquele em que é tributável ou dedutível. A contrapartida deste diferimento deve ser reconhecida na demonstração do resultado.
- c. O valor contábil dos passivos e ativos fiscais diferidos pode mudar, mesmo que não se altere o valor das diferenças temporárias correlatas. Isso pode ocorrer como resultado de mudanças nas alíquotas ou norma fiscal, reconsideração da possibilidade de recuperação do ativo fiscal diferido e mudança na maneira pela qual se espera recuperar um ativo.
- d. O imposto de renda resultante é reconhecido na demonstração do resultado, salvo quando se relacionar com itens anteriormente debitados ou creditados no patrimônio líquido.

II. Lançamentos Diretos no Patrimônio Líquido

Os tributos sobre o lucro corrente e diferido devem ser registrados diretamente no patrimônio líquido, quando se relacionarem com itens também registrados neste, no mesmo período ou em período diferente. Têm-se como exemplos os ajustes de exercícios anteriores ou mesmo uma mudança no valor contábil do imobilizado decorrente de reavaliação, pois, nesse caso, o montante dos impostos e contribuições relativo à diferença entre o valor contábil e sua correspondente base fiscal deve ser, integralmente provisionado, no momento do registro da reavaliação, mediante a utilização de conta retificadora da reserva de reavaliação.

7.2. Contabilização dos Impostos Correntes e Diferidos de Acordo com IAS 12

Esta norma determina que a contabilização dos efeitos fiscais de uma determinada transação ou evento econômico, tanto no exercício corrente como nos diferidos para exercícios posteriores, deve ser coerente com o registro contábil da transação ou evento correspondente. Estes efeitos fiscais devem ser reconhecidos na demonstração contábil específica, de acordo com sua natureza, seja na Demonstração de Resultados ou diretamente no Patrimônio Líquido.

7.2.2. Reconhecimento na Demonstração de Resultado

A IAS 12 determina que os impostos sobre o lucro, seja do exercício corrente, ou mesmo se forem diferidos, devam ser contabilizados como despesa ou receita, e incluídos na determinação do resultado do exercício, exceto se tais impostos tenham surgido de uma transação ou de um evento econômico reconhecidos, no mesmo exercício, diretamente no patrimônio líquido ou sejam decorrentes de uma combinação de negócios.

A maioria dos passivos e ativos por impostos diferidos aparecerá quando as receitas e despesas, que se incluem no resultado contábil de um determinado exercício, se computem dentro do lucro tributável de outro exercício. O correspondente imposto diferido se reconhecerá na demonstração de resultados. Servem de exemplo:

- As receitas financeiras, prêmios ou dividendos recebidos ao final dos períodos aos que correspondem, sendo computados na demonstração de resultados de forma proporcional ao tempo transcorrido até o encerramento do exercício, mas que sejam incluídas no lucro ou prejuízo fiscal quando forem cobrados; e
- Os custos de ativos intangíveis, que tenham sido capitalizados de acordo com a IAS 38 (Ativos Intangíveis), mas sejam amortizados posteriormente, enquanto se deduzem para efeitos fiscais no mesmo exercício em que forem incorridos.

7.2.3. Reconhecimento Diretamente no Patrimônio Líquido

O IASB, por meio da IAS 12, determina que os impostos sobre lucros, tanto do exercício corrente como os diferidos, devem ser contabilizados diretamente no patrimônio líquido, quando tenham relação com os elementos constantes deste, seja no mesmo exercício ou em outro diferente. Assim, em seu parágrafo 62, a norma requer ou permite que certas transações sejam contabilizadas diretamente no patrimônio líquido. São exemplos destas transações:

- Uma mudança no valor contábil, procedente da reavaliação do imobilizado;
- Um ajuste do saldo inicial de lucros acumulados, procedente de uma mudança nas políticas contábeis, que se aplique retroativamente, ou da correção de um erro fundamental;

- As diferenças de câmbio produzidas pela conversão das demonstrações contábeis de uma subsidiária no exterior; e
- Os valores que surgem do reconhecimento inicial de um instrumento financeiro composto, de componente de patrimônio líquido.

Ainda conforme determina a IAS 12, em seus parágrafos 62 ao 65, há situações relacionadas com outras receitas / ganhos (*other comprehensive income*) que requerem que seus efeitos fiscais, mesmo estando relacionados ao Patrimônio Líquido, devam ser reconhecidos no resultado. Serve de exemplo a reavaliação de ativos para fins de tributação quando a mesma estiver relacionada com uma reavaliação contábil de um período anterior, ou com uma que se espera que seja levada a efeito num período futuro.

8. APRESENTAÇÃO E EVIDENCIAÇÃO DOS ATIVOS E PASSIVOS POR IMPOSTOS DIFERIDOS

8.1. Apresentação e Evidenciação Segundo as Normas Brasileiras

As normas emitidas pela CVM e pelo CFC determinam como devem ser apresentados nas Demonstrações Contábeis os Ativos e Passivos Fiscais. Também prevêm, quais são as informações a serem evidenciadas nas notas explicativas sobre os mesmos.

8.1.1. Ativos e Passivos Fiscais

No balanço patrimonial, o ativo e o passivo fiscais devem ser apresentados separadamente de outros ativos e passivos, assim como o ativo e o passivo fiscais diferidos devem distinguir-se dos correntes.

O passivo fiscal corrente deve ser classificado no passivo circulante. O ativo ou passivo fiscal diferido deve ser classificado destacadamente no realizável ou exigível a longo prazo e transferido para o circulante no momento apropriado, mas sempre evidenciando tratar-se de item fiscal diferido.

A entidade só deve compensar ativos e passivos fiscais se, tendo direito legal para tanto, pretender quitá-los em bases líquidas, ou simultaneamente realizar o ativo e liquidar a obrigação.

8.1.2. Despesa ou Receita de Tributos sobre o Resultado do Exercício

A despesa ou receita tributária sobre os resultados das atividades ordinárias do exercício deve ser apresentada na demonstração do resultado, em conta destacada após o resultado contábil antes do imposto de renda e da contribuição social, e antes de apurar o lucro líquido ou prejuízo do exercício. Já a despesa ou receita tributária sobre resultados extraordinários deve ser apresentada como componente de tais resultados.

8.1.3. Informações a Serem Divulgadas e Evidenciadas

As demonstrações contábeis e/ou as notas explicativas devem conter, quando relevantes, informações evidenciando:

- Montante dos tributos corrente e diferido registrados no resultado, patrimônio líquido, ativo e passivo;
- Natureza, fundamento e expectativa de prazo para realização de cada ativo e obrigação fiscal diferida;
- Efeitos no ativo, passivo, resultado e patrimônio líquido, em decorrência de ajustes por alteração de alíquotas ou por mudança na expectativa de realização ou liquidação dos ativos ou passivos fiscais diferidos;
- Montante das diferenças temporárias e dos prejuízos fiscais não utilizados para os quais não se reconheceu contabilmente um ativo fiscal diferido, com a indicação do valor dos tributos que não se qualificaram para esse reconhecimento;
- Conciliação entre o valor debitado ou creditado ao resultado de imposto de renda e contribuição social e o produto do resultado contábil antes do imposto de renda multiplicado pelas alíquotas aplicáveis, divulgando-se também tais alíquotas e suas bases de cálculo;
- Natureza e montante de ativos cuja base fiscal seja inferior a seu valor contábil.

8.2. Regras de Apresentação e Divulgação Prescritas pela IAS 12 do IASB

A norma internacional de contabilidade em exame determina, em seus parágrafos 69 a 78, as regras de apresentação dos ativos e passivos fiscais, correntes ou diferidos, no Balanço Patrimonial e na Demonstração de Resultado. As informações a serem evidenciadas nas demonstrações contábeis e nas notas explicativas estão expressas nos parágrafos 79 a 88 da IAS 12.

8.2.1. Ativos e Passivos por Impostos Sobre o Lucro

De acordo com a IAS 12, no balanço patrimonial os ativos e passivos derivados do impostos sobre lucros devem ser apresentados por separado de outros ativos e passivos. Mesmo assim, os valores correspondentes a ativos e passivos por impostos correntes devem estar separados dos valores relativos aos ativos e passivos por impostos diferidos.

Para as empresas que realizam a distinção entre grupos de contas correntes e não correntes em suas demonstrações contábeis, a IAS 12 proíbe que sejam classificados como ativos ou passivos correntes, os ativos ou passivos por impostos diferidos.

Com relação à compensação de valores, ou seja, ativos fiscais com passivos fiscais, a norma do IASB determina as seguintes situações:

1. Uma empresa somente poderá compensar os ativos por impostos com os passivos por impostos correntes quando tenha reconhecido legalmente, diante da autoridade fiscal,

o direito de compensar os valores reconhecidos nestas contas ou quando tiver a intenção de liquidar as obrigações líquidas resultantes, ou mesmo de realizar os ativos e liquidar simultaneamente as dívidas que tenha compensado com eles.

2. A compensação de ativos por impostos diferidos com passivos por impostos diferidos somente poderá quando a empresa tiver reconhecido legalmente, diante da autoridade fiscal, o direito de compensar os valores reconhecidos nestas contas e quando os ativos e passivos por impostos diferidos se derivam de imposto sobre lucros correspondentes à mesma autoridade fiscal, de acordo com as condições estabelecidas.

8.2.2. Despesa ou Receita de Tributos Sobre o Resultado do Exercício

De acordo com a IAS 12, o valor da despesa ou receita por impostos sobre os resultados, relativos aos lucros ou prejuízos das atividades ordinárias da empresa, deve aparecer no corpo principal da demonstração de resultados.

8.2.3. Informações a Revelar nas Demonstrações Contábeis

Pelo que determina a IAS 12, os principais componentes de despesas e receitas por tributos sobre lucros devem ser revelados por separado nas demonstrações contábeis. Os componentes do imposto sobre lucros podem incluir:

1. O valor da despesa ou receita corrente por impostos sobre o lucro;
2. Qualquer ajuste de impostos correntes do exercício atual e dos anteriores;
3. O montante da despesa ou receita por impostos diferidos relacionados com o surgimento e a reversão de diferenças temporárias;
4. A despesa ou receita por impostos diferidos relacionados com mudanças nas alíquotas do imposto;
5. O valor dos lucros de caráter fiscal, procedentes de prejuízos fiscais, créditos fiscais ou diferenças temporárias, não reconhecidos em exercícios anteriores, mas utilizados para reduzir a despesa por impostos diferidos;
6. Cancelamento de saldos de ativos por impostos diferidos; e
7. Valor da despesa (receita) motivado por mudanças nas políticas contábeis e erros importantes.

As seguintes informações devem ser reveladas, por separado, dentro da informação financeira da empresa:

1. O valor total dos impostos, correntes ou diferidos, relativos a operações registradas diretamente nas contas do patrimônio líquido no exercício;
2. Uma explicação da relação entre a despesa (receita) de imposto sobre lucros e o resultado contábil, numa das seguintes formas, ou em ambas:

- Uma conciliação numérica entre a despesa (receita) de imposto sobre lucros e o resultado de multiplicar o resultado contábil pela alíquota ou alíquotas do imposto aplicáveis, especificando também a maneira de computar as alíquotas aplicáveis utilizadas; ou
 - Uma conciliação numérica entre a alíquota média efetiva e a alíquota do imposto aplicável, especificando também a maneira de computar a alíquota aplicável utilizada;
3. Uma explicação das mudanças havidas na alíquota ou alíquotas aplicáveis, em comparação com as do exercício anterior;
 4. O valor e a data de validade, caso a tenham, de qualquer diferenças temporárias dedutíveis, prejuízos ou créditos fiscais para os quais se tenham reconhecido ativos por impostos diferidos no balanço;
 5. O valor total de diferenças temporárias relacionadas com investimentos em empresas controladas, sucursais e associadas, ou com participações em negócios conjuntos, para os quais se tenha reconhecido no balanço, passivo por impostos diferidos;
 6. Com relação a cada tipo de diferença temporária, e com relação a cada tipo de prejuízos ou créditos fiscais não utilizados:
 - O valor dos ativos e passivos por impostos diferidos reconhecidos no balanço, para cada um dos exercícios sobre os que se informa;
 - O valor das despesas ou receitas por impostos diferidos reconhecidos na demonstração de resultado, caso este não resulte evidente nas mudanças reconhecidas no balanço;
 7. Com respeito às atividades interrompidas, a despesa por impostos que se relaciona a:
 - Prejuízo ou lucro derivado da interrupção definitiva; e
 - Prejuízo ou lucro pelas atividades operacionais, que a atividade em interrupção definitiva proporcionou no exercício, junto com os correspondentes valores para cada um dos exercícios sobre os que se informa;
 8. O valor das conseqüências no imposto sobre o lucro, dos dividendos propostos ou declarados aos acionistas da empresa, antes que os estados financeiros tenham sido formulados, mas que não tenham sido reconhecidos como passivos dentro das demonstrações financeiras..

A norma do IASB prevê ainda, que a empresa deve revelar o valor do ativo por impostos diferidos, assim como a natureza da evidencia que apóia seu reconhecimento, quando:

- a. A realização do ativo por impostos diferidos dependa de lucros futuros, em níveis superiores aos lucros surgidos da reversão das diferenças temporárias tributáveis atuais; e
- b. A empresa tenha experimentado um prejuízo no presente exercício ou no precedente, no país com o qual se relaciona o ativo por impostos diferidos.

Apresentados todos os aspectos nas normativas brasileiras (CVM e CFC) e da IAS 12, é necessário fazer uma análise comparativa entre estas e apresentar as principais conclusões obtidas no trabalho.

9. ANÁLISE COMPARATIVA DAS NORMATIVAS E CONCLUSÕES

Com a comparação entre as normas brasileiras da CVM e do CFC com a IAS 12, que se apresenta na seqüência, busca-se verificar se estas normativas brasileiras que prescrevem o tratamento contábil dos Tributos sobre o Lucro são compatíveis com a Norma Internacional de Contabilidade e se por sua aplicação pode tornar-se possível à obtenção de uma informação contábil útil ao processo decisório. Não há, todavia, o intuito de descrever detalhadamente as diferenças existentes entre as normas, mas sim apresentar as principais semelhanças e diferenças, com base em cada item apresentado no decorrer deste estudo. Esta comparação se realiza primeiro sob a forma de tópicos descritivos e ao final apresenta-se um quadro resumo, onde as diferenças e semelhanças são apresentadas de forma mais sintetizada.

9.1. Aspectos Gerais e Introdutórios das Normas

Tanto as normas brasileiras (CFC/CVM) como a IAS 12 trazem seus objetivos bem definidos, ou seja, prescrever o tratamento contábil do Imposto sobre os Lucros. Entretanto, de forma particular:

- A IAS 12 se apresenta mais detalhada e prescreve o método do Passivo Baseado no Balanço, para o tratamento contábil do Imposto sobre Lucros;
- As normativas CVM e CFC, e apesar de adotarem os conceitos deste método no tratamento contábil dos tributos sobre o lucro, não utilizam explicitamente suas definições para explicar as diferenças temporárias.

9.2. Definições

As definições apresentadas por ambas normativas são praticamente análogas, sendo a única diferença relativa ao conceito do tributo sobre o lucro, que na IAS 12 é denominado “Imposto sobre Lucros” e na normativa brasileira “Tributos sobre o Lucro”, pela existência do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro, atendendo assim a uma particularidade local.

9.3. Embasamento Técnico-Contábil das Normativas

O embasamento técnico-contábil das normativas está fundamentado nas diferenças temporárias, que podem ser Tributáveis ou Dedutíveis, as quais surgem ou se definem, em cada uma das normativas, da seguinte forma:

Na Deliberação CVM nº 273/98 e na NBC T 19.2 do CFC:

- As Diferenças temporárias Tributáveis surgem quando se inclui receita ou despesa no resultado antes dos tributos sobre lucros em um exercício, e no resultado tributável em exercício diferente; e
- As Diferenças temporárias Dedutíveis são aquelas que resultarão em valores a serem deduzidos no cálculo do resultado tributável de períodos futuros, quando o valor contábil do ativo.

Na Norma Internacional de Contabilidade N° 12:

- As Diferenças temporárias Tributáveis são produzidas entre o valor contábil líquido e o valor fiscal líquido de um ativo ou passivo e num futuro resultarão em valores tributáveis para fins do Imposto sobre Lucros; e
- As Diferenças temporárias Dedutíveis são diferenças entre o valor contábil e fiscal de um ativo ou passivo, que resultarão em valores a serem deduzidos no cálculo do resultado tributável de períodos futuros.

Percebe-se que a IAS 12, mantêm conceituadas as diferenças temporárias, tributáveis ou dedutíveis dentro da ótica do método do Passivo baseado no Balanço, enquanto que as normativas brasileiras explicam estas diferenças pela distinta alocação temporal das receitas e despesas, na determinação do resultado contábil e a base tributável.

9.4. Reconhecimento dos Ativos e Passivos Fiscais Diferidos

As duas normativas determinam que:

- Deve-se reconhecer o ativo fiscal diferido com relação a prejuízos fiscais à medida que for provável que no futuro haverá lucro tributável suficiente para compensar esses prejuízos, e
- Todas as diferenças temporárias, tributáveis ou dedutíveis devem ser reconhecidas, sendo este reconhecimento condicionado à probabilidade de compensação ou liquidação futura.

De forma mais ampla, a IAS 12 requer ainda:

- Reconhecimento um ativo por impostos diferidos por créditos fiscais não aplicados até o momento, se for provável sua compensação ou aplicação futura;
- O imposto corrente, que corresponde ao exercício atual e a anteriores, deve ser reconhecido como uma obrigação a pagar na medida em que ainda não estiver liquidado,
- Deve reconhecer-se um ativo por impostos diferidos, em função de todas e cada uma das diferenças temporárias dedutíveis, na medida em que seja provável que a empresa disponha de lucros fiscais futuros contra os quais possa compensar,
- Deve-se reconhecer um passivo de natureza fiscal por causa de qualquer diferença temporária tributável.

Percebe-se que a IAS 12 está mais completa e melhor detalhada que a normativa brasileira. Entretanto, não há uma diferença substancial entre ambas nos critérios inerentes ao reconhecimento e contabilização dos Ativos e Passivos Fiscais Diferidos.

9.5. Mensuração dos Ativos e Passivos por Impostos Diferidos

As normas brasileiras da CVM e do CFC prescrevem os seguintes critérios de avaliação:

- Os ativos e passivos por impostos diferidos devem ser reconhecidos segundo as alíquotas aplicáveis ao período em que o ativo será realizado ou o passivo liquidado; e
- Devem ser utilizadas taxas médias, na avaliação dos ativos e passivos diferidos, caso se aplicam diferentes alíquotas às diversas faixas de lucro tributável.

Já na IAS 12 estão determinados os seguintes critérios de mensuração:

- Os Ativos e Passivos por impostos correntes devem ser avaliados pelos valores que se espere pagar ou recuperar junto à administração fiscal, utilizando a normativa e as alíquotas vigentes, ou as que estejam a ponto de serem aprovadas;
- Ativos e Passivos por impostos diferidos devem ser mensurados de acordo com as alíquotas dos exercícios nos quais se esperem realizar os ativos ou pagar os passivos, a partir da normativa em vigor, ou com aprovação iminente na data do balanço;
- Na aplicação de diferentes alíquotas de imposto, segundo os níveis de lucro tributável, os ativos e passivos por impostos diferidos devem ser avaliados com a utilização das alíquotas médias; e
- Os valores dos ativos e passivos por impostos diferidos não devem ser descontados.

Ambas as normativas requerem que o valor contábil de um ativo fiscal diferido deve ser submetido à revisão na data de cada balanço.

Em geral, as regras de mensuração dos ativos e passivos por impostos diferidos, contidas nas normas brasileiras, possuem o mesmo conteúdo da IAS 12. Todavia a referida norma internacional é mais explícita quando se refere aos ativos e passivos fiscais correntes e diferidos, apresentando uma determinação adicional, proibindo que os valores destes sejam descontados enquanto a normativa brasileira não faz nenhuma referência a este aspecto.

9.6. Contabilização de Impostos Correntes e Diferidos

Tanto a Deliberação CVM nº 273/98 e a NBC T 19.2 do CFC quanto a IAS 12 determinam que deva contabilizar-se:

- Na Demonstração do Resultado (DRE), o valor dos tributos sobre o lucro corrente e diferido, apurados de acordo com as normas vigentes, reconhecidos integralmente como despesa ou receita no resultado do exercício;

- Diretamente no Patrimônio Líquido (PL), os tributos sobre o lucro corrente e diferido, quando se relacionarem com itens também registrados neste, no mesmo período ou em período diferente.

Os critérios de Contabilização dos Impostos correntes e diferidos são praticamente análogos nas normativas, não havendo diferença a ser destacada. Contudo cabe ressaltar que a IAS 12 faz referências a aspectos específicos relacionados a *other comprehensive income*.

9.7. Apresentação e Evidenciação dos Ativos e Passivos por Impostos Diferidos

As regras de apresentação e divulgação de acordo com as normas brasileiras determinam:

- No balanço patrimonial, o ativo e o passivo fiscais devem ser apresentados separadamente de outros ativos e passivos, assim como o ativo e o passivo fiscais diferidos devem distinguir-se dos correntes,
- O passivo fiscal corrente deve ser classificado no passivo circulante e o ativo ou passivo fiscal diferidos deve ser classificado destacadamente no realizável ou exigível a longo prazo e transferido para o circulante no momento apropriado;
- A despesa ou receita tributária diferida, sobre os resultados operacionais do exercício, deve ser apresentada na demonstração do resultado em conta destacada; despesa ou receita tributária sobre resultados extraordinários deve ser apresentada como componente de tais resultados;
- A compensação de ativos e passivos fiscais só será permitida havendo direito legal para tanto, ou de acordo com as outras regras específicas; e
- Nas notas explicativas devem ser apresentadas informações que propiciem o perfeito entendimento da situação fiscal da empresa, havendo a indicação de vários aspectos na normativa.

A norma Internacional (IAS 12) prescreve as seguintes regras de apresentação e divulgação:

- No balanço, os ativos e passivos derivados do impostos sobre lucros devem ser apresentados por separado de outros ativos e passivos e os valores dos ativos e passivos por impostos correntes devem estar separados dos valores relativos aos ativos e passivos por impostos diferidos.
- Não devem ser classificados como ativos ou passivos correntes, os ativos ou passivos por impostos diferidos.
- A empresa somente poderá compensar os ativos por impostos com os passivos por impostos correntes e diferidos quando tenha reconhecido legalmente, direito de compensar os valores reconhecidos nestas contas ou quando tiver a intenção de liquidar as obrigações líquidas resultantes.

- O valor da despesa ou receita por impostos sobre lucros, relativos a lucros ou prejuízos das atividades operacionais da empresa, deve aparecer no corpo principal da demonstração de resultados.
- Quanto às informações a evidenciar em notas explicativas, as exigências desta IAS são muitas, merecendo destaque à necessidade da apresentação de uma conciliação numérica entre a despesa (receita) de imposto sobre lucros e o resultado de multiplicar o resultado contábil pela alíquota ou alíquotas do imposto aplicáveis, ou, ainda, uma conciliação numérica entre a alíquota média efetiva e a alíquota do imposto aplicável, especificando também a maneira de computar a alíquota aplicável utilizada.

Com relação às informações a evidenciar sobre os ativos e passivos por impostos diferidos, cabe ressaltar que as exigências contidas na IAS 12 são bem mais amplas e se cumpridas podem melhorar a qualidade de informação. Todavia, as evidenciações requeridas pelas normas brasileiras são suficientes para propiciar o entendimento da realidade da empresa.

Quanto às regras de apresentação na demonstração do resultado e no balanço, as normativas se equivalem, merecendo destaque apenas a proibição expressa na IAS 12 quanto a classificação dos ativos ou passivos por impostos diferidos como itens circulantes.

9.8. Atendimento a Princípios Contábeis e Características Qualitativas da Informação

A partir da análise das normativas que regulam o tratamento contábil dos tributos sobre lucros, é possível identificar que nestas estão implícitos vários conceitos pré-estabelecidos, sejam estes princípios ou normas gerais anteriores. Na Deliberação CVM nº 273/98, na NBC T 19.2 do CFC e na IAS 12, identificam-se vários destes conceitos mais amplos, implícitos nas normativas e que tem como objetivo qualificar a informação contábil.

Quando as normativas determinam a necessidade de reconhecer os efeitos fiscais das transações no mesmo exercício em que elas ocorrem, fato presente no reconhecimento de ativos e passivo fiscais diferidos, identifica-se a preocupação com o cumprimento dos princípios de competência e a conseqüente confrontação entre as receitas e despesas.

As normativas também determinam que o reconhecimento de um ativo fiscal diferido com relação a prejuízos só deve ocorrer à medida que for provável que no futuro haja lucro tributável suficiente para compensar esses prejuízos e quando houver certeza da continuidade das operações da entidade. Esta determinação das normas tem ligação direta com o conservadorismo e o princípio da continuidade, pois não seria procedente o reconhecimento de um ativo fiscal diferido se não houvesse certeza da continuidade dos negócios ou certeza da recuperação futura do ativo.

Outro aspecto importante está relacionado com a apresentação dos ativos e passivos fiscais nas demonstrações contábeis e sua devida evidenciação nas notas explicativas. Verifica-se a preocupação com as características qualitativas da informação contábil no que concerne a correta classificação de elementos na demonstração do resultado e no balanço

patrimonial. As informações a serem evidenciadas nas notas explicativas têm o objetivo de propiciar clareza e a devida explicação da real situação em que se encontra a entidade.

9.9. Resumo Comparativo Entre a IAS 12 e as Normas Brasileiras da CVM e do CFC

No intuito de apresentar de forma resumida as semelhanças e diferenças entre as normas analisadas, apresenta-se na seqüência o Quadro 1. Na primeira coluna do quadro identifica-se o item comparado, na mesma seqüência dos itens apresentados nesta seção. Na segunda e na terceira colunas, descrevem-se as disposições contidas respectivamente na IAS 12 e nas normas brasileiras, com relação a cada item comparado.

Pela observação do Quadro 1 verifica-se que existe um elevado grau de compatibilidade entre as normas em estudo. Contudo, a IAS 12 tem maior completeza e em geral apresenta um nível de detalhes maior que as normas CVM e CFC.

Quadro 1: Resumo Comparativo Entre IAS 12 e Normas Brasileiras - CVM e CFC

ITEM COMPARADO	IAS 12	Delib. CVM 273/98 e NBC/CFC 19.2
1. Aspectos Gerais e Introdutórios	- Tratamento contábil do Imposto sobre Lucros pelo método do Passivo Baseado no Balanço.	- Análogo a IAS 12, mas não deixa explícito o método, apesar de adotá-lo.
2. Definições	- Em geral, análoga às normas brasileiras. Utiliza o termo Imposto sobre Lucros.	- Em geral, análogas à IAS 12. Utiliza o termo Tributos sobre Lucros - IRPJ e CSLL.
3. Embasamento Técnico-Contábil	- Diferenças Temporárias tributáveis ou dedutíveis, explicadas sob a ótica do método do Passivo baseado no Balanço.	- Diferenças Temporárias tributáveis ou dedutíveis, explicada pela distinta alocação temporal das receitas e despesas.
4. Reconhecimento de Ativos Fiscais Diferidos	- Condicionado à real probabilidade de lucros futuros para sua recuperação. - Maior detalhamento sobre Ativos fiscais correntes e diferidos.	- Condicionado à real probabilidade de lucros futuros para sua recuperação. - Menor nível de detalhes sobre Ativos Fiscais corrente e diferidos.
5. Reconhecimento de Passivos Fiscais Diferidos	- As diferenças temporárias tributáveis devem ser reconhecidas, com a condição da provável liquidação futura.	- Análogas a IAS 12, somente menos detalhadas.
6. Mensuração dos Ativos e Passivos por Impostos Diferidos	- Avaliados pelas alíquotas vigentes ou em vias de aprovação, aplicáveis ao período de realização ou liquidação. - Revisados em cada balanço. - Utilização de taxas médias na aplicação de diferentes alíquotas às diversas faixas de lucro. - Com origem na reavaliação ativo não depreciável, conforme acordo da SIC 21. - Valores não devem ser descontados.	- Avaliados pelas alíquotas aplicáveis ao período de realização ou liquidação - Revisados a cada balanço. - Utilização de taxas médias na aplicação de diferentes alíquotas às diversas faixas de lucro. - Não fazem referencia a valores descontados.

ITEM COMPARADO	IAS 12	Delib. CVM 273/98 e NBC/CFC 19.2
7. Contabilização de Impostos Correntes e Diferidos	<ul style="list-style-type: none"> - Impostos correntes e diferidos, reconhecidos como despesa ou receita na DRE. - Impostos correntes e diferidos, reconhecidos diretamente no PL, quando relacionados diretamente a este. - Faz referencia a aspectos relacionados à <i>other comprehensive income</i>. 	<ul style="list-style-type: none"> - Análogas a IAS 12, mas menos detalhadas e sem fazer referencias aos aspectos inerentes à <i>other comprehensive income</i>.
8. Apresentação de Ativos e Passivos por Impostos Diferidos	<ul style="list-style-type: none"> - Apresentados separadamente de outros ativos e passivos, com distinção de itens correntes e diferidos. - Itens diferidos devem ser sempre classificados fora do circulante - Possibilidade compensação restrita a casos específicos e com amparo na norma fiscal. 	<ul style="list-style-type: none"> - Apresentados separadamente de outros ativos e passivos, com distinção de itens correntes e diferidos. - Itens correntes no circulante, e diferidos no longo prazo, transferidos ao circulante no decorrer do prazo. - Compensação permitida em casos restritos.
9. Evidenciação em Notas Explicativas	<ul style="list-style-type: none"> - Elevado nível de exigências na evidenciação em notas explicativas para propiciar a compreensão da situação fiscal da empresa. - Destaque: conciliação numérica entre a despesa (receita) de imposto sobre lucros e o resultado de multiplicar o resultado contábil pela alíquota ou alíquotas do imposto aplicáveis. 	<ul style="list-style-type: none"> - Nível de exigência na evidenciação menor que a IAS para propiciar a compreensão da situação fiscal da empresa, com indicação de vários aspectos nas normas. - Destaque: Conciliação numérica análoga à IAS 12.
10. Atendimento a princípios contábeis	<ul style="list-style-type: none"> - Atende aos princípios de competência, entidade e continuidade. - Preocupação com qualidade e clareza das informações evidenciadas. 	<ul style="list-style-type: none"> - Análogas com a IAS 12.

Verifica-se ainda, a partir do Quadro 1, que alguns aspectos presentes na IAS não figuram nas normas brasileiras, o que demandaria a necessidade de ajustes para que haja completa convergência com as normas internacionais.

Concluída a análise descritiva e comparativa das normas que regulam o tratamento contábil do Imposto (Tributos) sobre Lucros, na seqüência apresentam-se as considerações finais relativas ao estudo realizado.

10. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Observando o desenvolvimento do trabalho e as considerações apresentadas nesta seção, durante o exame comparativo das normas objetos deste trabalho, conclui-se que normas brasileiras que prescrevem o tratamento contábil dos Tributos sobre o Lucro possuem um elevado grau de compatibilidade com a IAS 12.

Mesmo que a referida Norma Internacional de Contabilidade tenha uma amplitude maior e se apresente mais completa, com a presença de vários itens, que se mostram ausentes na normativa brasileira, pode-se afirmar que Deliberação CVM nº 273/98 e a NBC T 19.2 do CFC cumprem com as necessidades normativas quanto ao tratamento contábil dos tributos sobre o lucro. Mesmo assim, uma empresa brasileira que elabore suas demonstrações contábeis com base nestas normas da CVM e do CFC, terá alguns ajustes a realizar, caso necessite apresentar sua informação com base nas normas internacionais, no que tange ao tratamento dos tributos sobre o lucro.

Pelo grau de compatibilidade existente entre as normativas analisadas, verifica-se que as normas brasileiras que prescrevem o tratamento contábil dos tributos sobre o lucro, tiveram sua elaboração baseada na IAS 12, o que é confirmado por Oliveira *et al* (2007) quando ressalta que o IBRACON, autor da norma aprovada pela Deliberação CVM nº 273/98, tem tido preocupação significativa em contribuir para a adaptação das nossas metodologias às Normas Internacionais de Contabilidade.

Pelas alterações introduzidas na IAS 12, seria prudente que fosse realizada uma revisão nas normas brasileiras, tarefa que parece afeita ao Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), criado com o objetivo de elaborar e revisar normas contábeis, buscando a convergência com os padrões internacionais de contabilidade. Além dos aspectos gerais que mereceriam uma revisão cabe ressaltar que as normas contábeis brasileiras que tratam do tema em questão poderiam ser complementadas, principalmente no que tange às informações a revelar nas notas explicativas.

A correta aplicação da Deliberação CVM nº 273/98 e a NBC T 19.2 do CFC, mesmo no estágio atual, garante aos usuários a obtenção de uma informação contábil útil para a tomada de decisões, no que tange ao tratamento contábil dos tributos sobre lucros e sua respectiva evidenciação. Mesmo assim, para que haja uma convergência com a IAS 12, deve-se proceder alguns ajustes quando as demonstrações forem convertidas para padrões internacionais de contabilidade.

A contabilização dos tributos sobre os lucros é um tema que pode produzir outros estudos e pesquisas futuras. Como exemplo, poderia haver a proposição de adaptações das normas CVM e CFC a entidades de setores específicos ou mesmo para as empresas de pequeno porte, tributadas com base no lucro presumido, onde pode haver uma problemática significativa quando da adoção do regime de caixa, autorizado pela normativa fiscal.

A realização de estudos empíricos, avaliando a aplicação prática das normas por meio de análises das demonstrações contábeis publicadas é outra possibilidade de estudos futuros que podem ser gerados com base no tema tratamento contábil dos tributos sobre o lucro.

REFERÊNCIAS

- ALONSO C., I, NEVADO P., D e NÚÑEZ C., M. La Reforma Contable y la Relación Contabilidad-Fiscalidad. Madrid. **Partida Doble**, n. 147, p. 18-33, septiembre 2003.
- CASTILLO, J. Impuesto Sobre Beneficios – NIC 12. *In: Normas Internacionales de Contabilidad - NIC/NIIF*. Barcelona: Ediciones Gestión 2000, 2004.
- CFC - Conselho Federal De Contabilidade. **Resolução CFC nº 998/2004 - NBC T 19.2 - Tributos Sobre Lucros**. Brasília, 2004. Disponível em: http://cfcspw.cfc.org.br/scripts/sql_sre.dll/login, acesso em 06/05/2007.
- CUBILLO V., C. Contabilidad e Fiscalidad: Problemas Actuales. **Revista Técnica del ICJCE**, N° 7. Madrid, 1983.
- CVM - Comissão de Valores Mobiliários. **Deliberação CVM N° 273/1998**. Brasília, 1998. Disponível em: <http://www.cvm.gov.br/>, Acesso em: 06/05/2007.
- _____. **Deliberação CVM N° 371/2002**. Brasília, 2002. Disponível em: <http://www.cvm.gov.br/>, Acesso em: 26/05/2007.
- FABRETTI, L. C. **Contabilidade Tributaria**. 10ª Edição. São Paulo: Atlas. 2006.
- FASB - Financial Accounting Standards Board. **Statement of Financial Accounting Standards (SFAS) N° 109: Accounting for Income Taxes**. 1992.
- FERNÁNDEZ R., E, MARTÍNES A., A e ÁLVAREZ G., S. **Contabilidad versus Fiscalidad: Situación Actual y Perspectivas de Futuro en el Marco Del Libro Blanco de la Contabilidad**. Inst. de Estudios Fiscales. Univ. Complutense Madrid. DOC. N° 02/03, 2003.
- GÓMEZ A., J. M. e YAGÜE G., J. Á. **Contabilidad y Fiscalidad**. Madrid: Ediciones Pirámide, 2003.
- HENDRIKSEN, E.S. e VAN BREDA, M. F. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.
- HIGUCHI, H, HIGUCHI, F. H. e HIGUCHI, C. H. **Imposto de Renda das Empresas: Interpretação e Prática**. 32ª Edição São Paulo: IR Publicações, 2007.
- IASB - International Accounting Standards Board. **International Accounting Standard (IAS) 12: Income Taxes. 1998-2002**.
- _____. **International Accounting Standards Interpretation (SIC) 21: Income Taxes – Recovery of Revalued Non-Depreciable Assets**. 1999.
- _____. **International Financial Reporting Standards (IFRS) 3: Business Combinations**. 2004.
- ICAC – Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. **Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 12**. Madrid, 2005. Disponível em: <http://www.icac.mineco.es/>, acesso em 06/05/2007.
- IUDÍCIBUS, S. **Teoria da Contabilidade**. 8ª Edição, São Paulo: Atlas, 2006.

IUDÍCIBUS, S., MARTINS, E. e GELBCKE, E R. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações**. 7ª Edição, São Paulo: Atlas, 2007.

MORENO R., J. Contabilidad y Fiscalidad: **Diferencias Entre Resultado Contable y Base Imponible en el Nuevo Impuesto Sobre Sociedades**. Sevilla, Universidad de Sevilla, 1997.

OLIVEIRA, L. M., CHIEREGATO, R., PEREZ JÚNIOR, J. H. e GOMES, M. B. **Manual de Contabilidade Tributária**. 5ª Edição, São Paulo: Atlas, 2007.

<p>Clóvis Antonio Kronbauer é Professor da Pós-Graduação da Universidade do Vale do Rio dos Sinos, clovisk@unisin.br. Endereço: Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS) – Centro de Ciências Econômicas. Av. Unisinos, 950 – Cristo Rei 93022-000 - São Leopoldo - RS</p>	<p>José Moreno Rojas é Professor da Pós Graduação da Universidade de Sevilla, Espanha. jrojas@us.es Endereço: Universidad de Sevilla – Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales Avda. Ramón y Cajal, nº 1 41.018 – Sevilla - España</p>
<p>Marcos Antonio de Souza é Professor da Pós-Graduação da Universidade do Vale do Rio dos Sinos, marcosas@unisin.br. Endereço: Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS) – Centro de Ciências Econômicas. Av. Unisinos, 950 – Cristo Rei 93022-000 - São Leopoldo - RS</p>	