ATIVOS E PASSIVOS FISCAIS DIFERIDOS: REAIS OU FICTÍCIOS?

*Paulo Henrique Pegas
Mestre em Ciências Contábeis pela UERJ*

1 TRIBUTAÇÃO SOBRE O LUCRO: DEFINIÇÃO E CONCEITO

Atribuição sobre o lucro, embora tenha como objetivo retirar uma parcela específica do resultado positivo auferido pelas entidades empresariais, acaba não acontecendo exatamente sobre o lucro apurado pela contabilidade. E o lucro apurado na contabilidade é o resultado efetivamente gerado por uma empresa. Sabemos que a contabilidade ainda encontra dificuldades para reconhecer a variação dos preços de mercado em seus ativos e passivos e o registro dos ativos pelo custo histórico pode trazer distorções nos resultados entre os períodos. Mas, mesmo com esses e outros pequenos problemas no caminho, o lucro gerado por uma empresa deve ser sempre o apurado em sua contabilidade, principalmente se forem seguidos de forma adequada os princípios fundamentais de contabilidade.

Mas a legislação fiscal, controlada e acompanhada pela Secretaria da Receita Federal (SRF), também chamada de Fisco, não reconhece exatamente o lucro apurado na contabilidade como base necessária para cobrar seus tributos e, com isso, exige de todos nós um acompanhamento rigoroso da legislação e suas constantes alterações.

O Fisco parte do lucro contábil para chegar ao lucro fiscal e, através deste lucro, cobrar seus tributos (imposto de renda e contribuição social). O Fisco então analisa conta por conta, despesa por despesa, receita por receita e, com base nesta análise, determina sua base de cálculo composta pelas receitas tributáveis (exigidas pelo Fisco) menos as despesas dedutíveis (aceitas pelo Fisco).

Acontece que às vezes as receitas tributáveis não estão registradas na contabilidade, devido a não ter ocorrido o GANHO efetivo, necessário para o reconhecimento da receita. O Fisco, algumas vezes, pode exigir uma receita pelo regime de caixa, enquanto a contabilidade somente irá registrá-la no momento da configuração do ganho ou, então, uma receita de período anterior a ser registrada no ano seguinte, sendo contabilizada diretamente no patrimônio líquido, mas considerada na base da tributação por representar receita para o Fisco. Neste caso, devemos efetuar uma ADIÇÃO ao lucro líquido.

Por outro lado, às vezes a empresa tem um gasto que não representa despesa contábil, por não atender o princípio da confrontação da receita com a despesa, enquanto o Fisco permite a imediata dedução do valor na sua base de cálculo. Neste caso, temos uma despesa

que reduz o lucro fiscal, nascendo aí uma **EXCLUSÃO** ao lucro líquido.

Portanto, lucro fiscal (denominado pela legislação como lucro real) é o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões, cuja explicação veremos a seguir:

2 ADIÇÕES E EXCLUSÕES: TEMPORÁRIAS E DEFINITIVAS

Adições são despesas contabilizadas, mas não aceitas pelo Fisco e receitas não contabilizadas, mas exigidas imediatamente pelo Fisco.

Exclusões são receitas contabilizadas, mas não exigidas pelo Fisco e despesas não contabilizadas, mas aceitas pelo Fisco.

As adições e exclusões, na maioria dos casos, estão registradas na contabilidade e não são aceitas (despesas) ou exigidas (receitas) pela legislação fiscal.

Uma despesa que não é aceita agora, nem será num período futuro, é considerada uma adição definitiva. Por exemplo, atualmente a legislação fiscal proíbe terminantemente despesas com qualquer tipo de brindes. As empresas não vão deixar de fornecer os famosos brindes por causa desta proibição, sendo que a despesa será adicionada ao lucro contábil, por não configurar despesa necessária (na opinião do Fisco) para a manutenção da atividade produtiva.

Já uma despesa não aceita pelo Fisco num período, por não preencher determinado requisito, que será preenchido em períodos seguintes, é considerada como adição temporária. Esta despesa, na verdade, será dedutível nos próximos períodos, não sendo agora por determinação do Fisco. Por exemplo, uma provisão para perdas em um processo trabalhista movido por empregado contra a empresa é uma despesa não aceita pelo Fisco. Porém, quando o processo for encerrado, a despesa efetivamente decorrida se tornará dedutível, portanto aceita.

Com a receita, o entendimento é idêntico. A renda oriunda de participações em

empresas controladas e coligadas não representa base para a tributação sobre o lucro, pelo fato de este resultado já ter sofrido tributação na empresa de origem. Então, esta receita que integra o lucro contábil, porém não compõe o lucro fiscal, deverá ser excluída, sendo considerada uma exclusão definitiva.

Já uma despesa que o Fisco aceita como dedução fiscal antes de seu reconhecimento contábil, representará uma redução antecipada do imposto de renda devido, gerando com isso um ajuste extracontábil no LALUR, para reduzir o lucro tributável. Quando ocorrer o efetivo registro na contabilidade, esta despesa não será aceita pelo Fisco pois já foi considerada dedutível no período anterior.

Por exemplo, a PETROBRAS pode abater como despesa fiscal os recursos investidos com a exploração de petróleo cru, mesmo antes de registrar em despesa. Com isso, gera uma exclusão no LALUR, sendo esta considerada uma exclusão temporária, pois quando a despesa for registrada, não será aceita pelo Fisco, já que sua dedução fiscal ocorreu em período anterior, de forma antecipada.

ENTÃO, AS ADIÇÕES E EXCLUSÕES TEMPORÁRIAS SÃO CONSIDERADAS, NA PRÁTICA, COMO DESPESAS DEDUTÍVEIS E RECEITAS TRIBUTÁVEIS, MAS APENAS NOS PRÓXIMOS PERÍODOS. PORTANTO, NÃO DEVEM AFETAR O CÁLCULO DA DESPESA COM OS TRIBUTOS SOBRE O LUCRO CONTÁBIL.

3 CRÉDITO FISCAL DE ADIÇÕES TEMPORÁRIAS

O crédito fiscal pode ser constituído sobre adições temporárias, que são dedutíveis pela legislação fiscal, porém não no mesmo momento de seu efeito contábil, de sua efetiva integração no resultado empresarial.

Como a parte teórica já foi desenvolvida, será feita uma simulação de crédito fiscal diferido, através de um exemplo didático:

A Cia Prata apresentou a seguinte

demonstração de resultado (que para fins de simplificação não está no modelo da Lei 6.404/76) em 31 de dezembro de 2001 (demonstrada na tabela 1):

Tabela 1: Resultado da Cia Prata em 31/12/2001

CONTAS DE RESULTADO	RESULTADO CONTÁBIL	FISCO (LUCRO TRIBUTÁVEL)	RESULTADO CONTÁBIL REAL
RECEITAS	1.150	1.050	1.050 ou (1.150)
- VENDAS	1.000	1.000	1.000
- PARTICIP.CONTROLADAS	100	0	0 (ou 100)
- SOBRA DE CAIXA	50	50	50
DESPESAS	920	850	900 ou (920)
- CUSTO DAS VENDAS	700	700	700
- DESPESAS GERAIS	150	150	150
- BRINDES	20	0	0 (ou 20)
- PDD	50	0	50
LUCRO ANTES DE TRIBUTOS	230	200	150 (ou 230)
CSL+IMPOSTO DE RENDA (*)	(68)		(51)
LUCRO LÍQUIDO DE 2001	162		179

* Para fins de simplificação, foram utilizadas as alíquotas vigentes atualmente no país para as grandes empresas, ou seja, 9% de CSL e 25% de IR, totalizando 34%.

Vamos entender, passo a passo, o resultado da Cia Prata e o cálculo de IR e CSL, com e sem o registro do crédito tributário diferido:

- A Cia Prata gerou um lucro antes de IR de R\$ 230.
- Ocorre que o FISCO não tributou a receita de MEP, no valor de R\$ 100, diminuindo este lucro de R\$ 230 para R\$ 130. Esta receita foi excluída do lucro por não ser tributável. É considerada uma exclusão definitiva.
- Depois, o FISCO não aceitou duas despesas: Brindes e PDD, mas com duas explicações distintas:
 - Brindes – Despesa não dedutível, pois o FISCO entende não ser necessária para a atividade da empresa.

Este valor de R\$ 20 não será dedutível agora nem depois, portanto, esta adição é definitiva.

- PDD – Despesa que o FISCO, embora entenda como necessária para a empresa, somente aceitará sua dedução quando os créditos (contas a receber) completarem seis meses de atraso (para valores até R\$ 5.000). Então, esta adição de R\$ 50 é temporária, pois os créditos serão recebidos ou não. Se forem recebidos, revertemos a PDD; se a expectativa de perda se confirmar, a despesa com PDD sobre estes créditos será dedutível.
- Portanto, o resultado, que inicialmente era de R\$ 230, passou para R\$ 130 com a exclusão da receita de MEP. Agora passou para R\$ 200, pois as duas

despesas, no valor total de R\$ 70, não foram aceitas pelo FISCO.

- e) Calculando o IR e a CSL devidos, temos:

Lucro Antes de IR+CSL	230
(+) Adições	70
- Brindes	20
- PDD	50
(-) Exclusões	100
- Rendas de Participa. Controladas	50
Lucro Fiscal	200
IR+CSL Devidos – 34%	68

- f) Este será o valor que a Cia Prata deverá pagar de IR+CSL. Mas, parte dos R\$ 68 refere-se a uma despesa que é aceita pelo FISCO, apenas não sendo aceita neste período. No próximo período, com certeza, esta despesa será dedutível.
- g) Então, não é justo que a despesa com IR+CSL seja de R\$ 68, pois parte desse valor foi uma antecipação exigida pelo Fisco e que será recuperado quando a despesa tornar-se dedutível.
- h) Portanto, devemos reconhecer um crédito tributário diferido (neste exemplo, ativo circulante) de R\$ 17, que corresponde a 34% do valor da adição temporária: R\$ 50.
- i) Assim, a contabilidade, comprovando ser uma ciência completa, atende a todos:

- **O FISCO** recebe o valor de R\$ 68 exigido na legislação fiscal.
- **A despesa** fica registrada por R\$ 51, que foi a parcela efetivamente calculada sobre o resultado do período, considerando apenas as adições e exclusões definitivas.
- **O crédito tributário diferido** (ativo) fica registrado por R\$ 17, (caso a empresa não consiga receber os créditos correspondentes à PDD constituída) parcela que será reduzida do IR+CSL a pagar nos períodos seguintes.

Veja o lançamento contábil da Cia Prata referente aos tributos em 2001:

Débito: Despesa de CSL+IR

Referente a alíquota de 34% sobre o lucro contábil (ajustado pelas adições e exclusões definitivas) de R\$ 150. R\$ 51

Débito: Crédito tributário diferido

Referente a alíquota de 34% aplicada sobre R\$ 50 de despesa não aceita pela legislação fiscal (PDD) em 2001, mas que será aceita nos próximos períodos. R\$ 17

Crédito: IR+CSL a PAGAR

Referente a alíquota de 34% sobre o lucro tributável de R\$ 200. R\$ 68

4 DÉBITO FISCAL DE EXCLUSÕES TEMPORÁRIAS

O débito fiscal deve ser constituído sobre as exclusões temporárias, que serão tributadas em período futuro e sofrerão encargos de imposto de renda e contribuição social. O raciocínio é muito parecido com o desenvolvido para créditos tributários diferidos, porém sua utilização no Brasil é mais restrita, pela reduzida quantidade de exclusões temporárias em comparação com as adições temporárias existentes.

Também será apresentado um caso didático, para facilitar o entendimento do leitor e consolidar o estudo desenvolvido até aqui:

A Cia Acre possui permissão para registrar gastos com exploração de petróleo, embora ainda não reconhecidos como despesa em sua contabilidade.

Em 2001, a Cia Acre apurou um lucro de R\$ 1.000, sendo todas as receitas tributáveis e as despesas dedutíveis. No mesmo ano, a empresa efetuou gastos com exploração de petróleo cru de R\$ 400, que serão registrados como despesa apenas em 2002.

Em 2002, a Cia Acre apurou um lucro de R\$ 800 (incluída a dedução da despesa de

R\$ 400 com a exploração do petróleo, iniciada em 2001).

Veja na tabela 2, o cálculo do IR devido (aliquota de 34%) e o resultado apurado na contabilidade:

Tabela 2 – Resultados da Cia Acre – Com e Sem Passivos Fiscais Diferidos

Cálculo da Contribuição Social e do Imposto de Renda	Legislação Fiscal		Contabilidade	
	31/12/01	31/12/02	31/12/01	31/12/02
Lucro antes da CSL	1.000	800	1.000	800
(+) Despesa Não Dedutível	0	400	0	0
(-) Exploração de Petróleo Cru	(400)	0	0	0
Base de cálculo da CSL e do IR	600	1.200	1.000	800
Imposto de Renda Devido – 34%	204	408	340	272
IR Total (em 2000 e 2001) – 34%	612		612	

A despesa da Cia Acre com IR em 2001 será de R\$ 340, sendo este o valor da obrigação total da empresa. Acontece que, apenas o valor de R\$ 204 será devido no ano, sendo o valor de R\$ 136 devido no futuro, quando a despesa for registrada na contabilidade e não puder ser deduzida da base fiscal.

Já a despesa com IR em 2002 será de R\$ 272, devendo a empresa pagar, além deste valor, o valor de R\$ 136, que não foi pago em 2001, devido à possibilidade de dedução de uma despesa apenas na base fiscal sem transitar pela contabilidade.

Veja os lançamentos contábeis da Cia Acre em 2001 e 2002:

Lançamentos da Cia Acre em 31/12/2001:

Débito: Despesa de IR
Referente a alíquota de 34% sobre o lucro contábil de R\$ 1.000. R\$ 340

Crédito: IR a Pagar R\$ 204
Referente a alíquota de 34% sobre o lucro tributável de R\$ 600.

Crédito: Débito Tributário Diferido R\$ 136
Referente aplicação da alíquota de 34% sobre R\$ 400 de despesa aceita pela legislação fiscal antes do seu registro contábil em despesa (que somente irá ocorrer em 2002).

Lançamentos da Cia Acre em 31/12/2002:

Débito: Despesa de IR R\$ 272
Referente a alíquota de 34% sobre o lucro contábil de R\$ 800.

Débito: Débito Tributário Diferido R\$ 136
Referente a alíquota de 34% aplicada sobre R\$ 400 de despesa reconhecida pela contabilidade apenas neste exercício, mas já deduzida pela legislação fiscal no ano anterior. Representa uma parte da despesa do ano de 2001 que não foi paga no ano, devendo ser agora em 2002.

Crédito: IR a Pagar R\$ 408
Referente a alíquota de 34% sobre o lucro tributável de R\$ 1.200. Representa a parcela exigida pelo Fisco em 2001. Se a Cia tivesse efetuado nova exploração de petróleo cru, este valor fatalmente seria menor, com contrapartida do passivo fiscal diferido, por representar postergação de imposto devido.

Além disso, o registro dos débitos tributários diferidos, nos casos de exclusões temporárias, visa permitir que as empresas não distribuam seus lucros de forma equivocada, através de um resultado que efetivamente ainda não existe.

5 CRÉDITO FISCAL SOBRE PREJUÍZOS FISCAIS

Outra forma de constituição de crédito tributário diferido é através da utilização de prejuízos fiscais, dependendo da expectativa de recuperação deste prejuízo nos anos subseqüentes.

Este tema vem sendo alvo de debates no mundo acadêmico e profissional, devido à subjetividade dos estudos técnicos que fundamentam a expectativa da capacidade efetiva de recuperação dos prejuízos fiscais nos anos seguintes.

Mas, primeiro, antes de entrar na polêmica se o imposto de renda sobre prejuízos fiscais deve ser reconhecido contabilmente ou não, é importante entender a lógica da constituição dos créditos fiscais.

A Cia Lua Cheia foi aberta em fevereiro de 1999. No primeiro ano de suas atividades empresariais, o negócio ainda estava em expansão e a empresa obteve um prejuízo, recuperando-se totalmente nos anos seguintes. Veja na tabela 3 a evolução do seu resultado nos anos de 1999 a 2002:

Tabela 3 – Apuração do Lucro Real da Lua Cheia de 1999 a 2002

APURAÇÃO DO LUCRO REAL	Dez/99	Dez/00	Dez/01	Dez/02	TOTAL
RESULTADO ANTES DOS IMPOSTOS	(1.000)	1.000	1.500	1.000	2.500
COMPENSAÇÃO DE BASE NEGATIVA	0	(300)	(450)	(250)	
BASE TRIBUTÁVEL	(1.000)	700	1.050	750	2.500
IR+CSL – PARCELA CORRENTE (34%)	0	(238)	(357)	(255)	(850)
LUCRO LÍQUIDO	(1.000)	662	1.143	745	1.650
PERCENTUAL DE TRIBUTAÇÃO	0%	23,8%	23,8%	25,5%	34%

Veja que a empresa deve pagar de IR+CSL os valores informados como devidos, ou seja, R\$ 238 em 2000, R\$ 357 em 2001 e R\$ 255 em 2002. Entretanto, a contabilidade deve reconhecer o crédito fiscal originado no ano de 1999 pela aplicação das alíquotas vigentes de IR e de CSL, devido à expectativa que a empresa possuía de geração de lucros nos anos seguintes.

Já em relação ao lucro líquido dos quatro anos, a posição exposta na tabela 5 não demonstra a realidade econômica da companhia, pois como ela não teve nenhuma adição ou exclusão definitiva em sua base, a tributação de IR+CSL deveria ser de 34% em cada ano e não apresentar a oscilação percentual demonstrada entre os anos.

Para resolver este problema, que distorce consideravelmente o resultado econômico, há a constituição do crédito tributário diferido em 1999, que será baixado nos três anos seguintes, na medida em que a empresa gerar lucros e compensar o prejuízo fiscal demonstrado no primeiro ano.

Reconhece-se um ativo, que será utilizado como redução da obrigação inicialmente registrada nos anos seguintes. O não reconhecimento deste ativo não impede a compensação dos prejuízos fiscais, mas deixa a demonstração do resultado com números entre os exercícios fora de sua realidade econômica.

A demonstração do Lucro Real e também do Lucro Líquido, após o registro do crédito tributário diferido, está evidenciada na tabela 4.

Tabela 4 - Apuração do Lucro Real da Cia Lua Cheia de 1999 a 2002

APURAÇÃO DO LUCRO REAL	Dez/99	Dez/00	Dez/01	Dez/02	TOTAL
RESULTADO ANTES DOS IMPOSTOS	(1.000)	1.000	1.500	1.000	2.500
COMPENSAÇÃO DE BASE NEGATIVA	0	(300)	(450)	(250)	
BASE TRIBUTÁVEL	(1.000)	700	1.050	750	2.500
IR+CSL – PARCELA CORRENTE (34%)	0	(238)	(357)	(255)	(850)
IR+CSL – PARCELA DIFERIDA (34%)	340	(102)	(153)	(85)	0
LUCRO LÍQUIDO	(680)	680	990	680	1.650
PERCENTUAL DE TRIBUTAÇÃO	34%	34%	34%	34%	34%

Veja que o resultado entre os períodos apresentou um equilíbrio maior com o registro do crédito por ocasião do prejuízo gerado no ano de 1999. O resultado final apurado nos quatro anos foi o mesmo, tanto com registro do crédito tributário como sem o mesmo. Porém, o resultado e, por extensão, o patrimônio líquido da empresa, apresentaram uma posição mais adequada durante os quatro anos e não apenas no último ano. Se algum acionista saísse ou entrasse na Cia durante os anos de 1999 e 2001 seria afetado, caso não houvesse o registro do imposto de renda diferido.

O objetivo de registrar o crédito fiscal é exatamente o de garantir maior coerência nas demonstrações contábeis, independentemente das exigências fiscais.

É importante ressaltar também que os registros de ativos e passivos fiscais diferidos não são caprichos apenas da contabilidade brasileira, sendo uma exigência mundial, definida no IAS (que regulamenta as práticas contábeis internacionais) nº 12 e no SFAS (regulador de tais práticas nos Estados Unidos) 109.

A CVM – Comissão de Valores Mobiliários – vem normatizando o assunto em consonância com o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – e os padrões internacionais. A Deliberação CVM nº 273, de 20 de agosto de 1998, aprova o Pronunciamento NPC 25 do IBRACON sobre a contabilização do imposto de renda e da contribuição social diferidos. Este normativo é um marco para a contabilidade no Brasil, pois reconhece a necessidade de constituição dos créditos fiscais, que algumas pessoas, numa

primeira análise, chamam de lucro com o imposto de renda, o que é inadequado.

6 CONSTITUIÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITO TRIBUTÁRIOS DIFERIDOS SEM EXPECTATIVA DE REALIZAÇÃO FUTURA

O Brasil possui uma normatização contábil de excelente qualidade, apesar dos inúmeros problemas que temos, principalmente a falta de compreensão das autoridades governamentais para assuntos ligados à ciência contábil e sua utilização como fonte geradora de informações relevantes.

Acontece que o uso inadequado das possibilidades abertas pela legislação acaba fazendo perder-se a qualidade em detrimento da praticabilidade e da simplicidade de averiguação.

No caso dos prejuízos fiscais apurados, e correspondente reconhecimento dos créditos tributários diferidos, é exatamente o que ocorre. Os prejuízos fiscais devem ser reconhecidos como ativo, havendo expectativa efetiva de geração de lucros tributáveis no futuro. Dessa forma, não se devem registrar créditos em todas as empresas, em todas as situações. Quando uma empresa estiver sem expectativa de transformação de resultado negativo em lucros no futuro, não deve reconhecer tais créditos.

Por exemplo, um grande grupo econômico, que tenha uma empresa subsidiária com prejuízo fiscal, deve reconhecer os créditos tributários, até porque, dificilmente o grande empresário não encontrará, dentro do

conglomerado de empresas, uma alternativa legal que aproveite aquele prejuízo.

Mas, para coibir o abuso do registro de créditos tributários diferidos, a CVM emitiu em junho de 2002 a Instrução nº 371, complementando as informações contidas na Deliberação nº 273/98. Esta Instrução define que os prejuízos fiscais somente devem ser reconhecidos como crédito tributário se houver clara manifestação de geração de lucros tributáveis nos períodos seguintes, estabelecendo prazos que não são compatíveis com a lógica do reconhecimento destes ativos. Não é pelo fato de uma empresa ter gerado prejuízo fiscal em três anos seguidos, que ela não deva reconhecer o ativo fiscal sobre estes prejuízos. Se houver um estudo técnico sério demonstrando a viabilidade do negócio, e a tendência de geração de lucros futuros, não há porque não se reconhecer os ativos sobre prejuízos fiscais, mesmo que estes se repitam por alguns anos.

No exemplo didático desenvolvido a seguir, este raciocínio estará completo. Uma empresa que tem prejuízo fiscal por quatro anos seguidos, gera lucro tributável no quinto ano. Sem o registro do crédito tributário, a informação fornecida pela contabilidade estaria completamente desassociada do princípio contábil do confronto da receita com a despesa.

7 CASO DIDÁTICO: A CIA RORAIMA

A Cia Roraima possui o seguinte balanço patrimonial no início de 1998.

CAIXA	10.000	CAPITAL	10.000
-------	--------	---------	--------

Neste momento, adquire um equipamento, que será depreciado contabilmente em 5 anos, porém conta com um benefício fiscal de “depreciação acelerada”, que permite sua dedução fiscal em 4 anos, à razão de 25% ao ano.

Para a simulação do resultado apurado pela Cia Roraima nos anos de 1998 a 2002, algumas informações são relevantes:

- A alíquota única de IR será de 34% (para simplificar o raciocínio, embora saibamos que as alíquotas vigentes atualmente no país são: 9% de CSL e 15% de IR, com adicional de 10% sobre os lucros acima de R\$ 240.000/ano.)
- Os prejuízos fiscais somente podem ser compensados pelo limite de 30% do lucro de cada período de apuração.
- O equipamento será alugado, gerando receita anual de R\$ 2.400, refletida diretamente no caixa da empresa, assim como o imposto de renda devido no último ano será deduzido do caixa.

Veja o resultado fiscal (cálculo do IR) nos cinco anos de uso do equipamento, evidenciado na tabela 5.

Tabela 5: Cálculo do IR Devido pela Cia. Roraima

	1998	1999	2000	2001	2002
Lucro Antes de IR	400	400	400	400	400
(+) Adições ao L. Líquido	0	0	0	0	2.000
(-) Exclusões ao L. Líquido	500	500	500	500	0
Lucro Antes da Comp. de Prej. Fiscais	(100)	(100)	(100)	(100)	2.400
(-) Compensação de Prejuízos Fiscais	0	0	0	0	(400)
Lucro ou Prejuízo Fiscal	(100)	(100)	(100)	(100)	2.000
IR Devido – 34%	0	0	0	0	680

Veja na tabela 6, a Demonstração de Resultado, sem considerar o reconhecimento de

ativos e passivos (créditos e débitos tributários) diferidos.

Tabela 6: Resultado da Cia Roraima - Sem Registro do IR Diferido

DEMONTR.RESULTADO	1998	1999	2000	2001	2002	Acumulado
Receitas	2.400	2.400	2.400	2.400	2.400	12.000
(-) Despesa depreciação	(2.000)	(2.000)	(2.000)	(2.000)	(2.000)	(10.000)
Lucro Antes de IR	400	400	400	400	400	2.000
Despesa de IR	0	0	0	0	(680)	(680)
Lucro Líquido do Exercício	400	400	400	400	(280)	1.320

Verificando a tabela 6, nota-se que a Cia Roraima apresenta um resultado econômico constante nos cinco anos, porém, devido a legislação fiscal conceder um benefício de redução antecipada de uma despesa (depreciação), a empresa somente possui imposto de renda devido no quinto ano, ou seja, em 2002. Analisando de forma fria os números da tabela, poderíamos afirmar que a empresa estava lucrativa no período de 1998 a 2001, gerando um enorme prejuízo em 2002, que precisa ser explicado.

Entretanto, a despesa com imposto de renda não está adequada. A empresa apresentou um lucro antes de IR de R\$ 400 em todos os cinco anos. Não é adequado que a despesa com imposto de renda seja registrada apenas no último ano.

Portanto, está faltando o registro dos tributos sobre o lucro, para atender principalmente ao princípio contábil do confronto da receita com a despesa.

Na tabela 7, repetimos a demonstração de resultado da tabela 8, mas com o registro correto do imposto de renda sobre o lucro.

Tabela 7: Resultado da Cia Roraima - Com Registro do IR Diferido

DEMONTR.RESULTADO	1998	1999	2000	2001	2002	Acumulado
Receitas	2.400	2.400	2.400	2.400	2.400	12.000
(-) Despesa depreciação	(2.000)	(2.000)	(2.000)	(2.000)	(2.000)	(10.000)
Lucro Antes de IR+CSL	400	400	400	400	400	2.000
IR (Parcela Corrente) - 34%	0	0	0	0	(680)	(680)
IR Diferido (Prej. Fiscal) - 34%	34	34	34	34	(136)	0
IR (Depreciação Acel.) - 34%	(170)	(170)	(170)	(170)	680	0
Lucro Líquido do Exercício	264	264	264	264	264	1.320

Na tabela 7, o lucro apurado pela Cia Roraima apresentou maior coerência em relação à demonstração da tabela 6. De 1998 a 2001 foi registrada anualmente despesa de R\$ 170 (34% de R\$ 500) referente à exclusão feita apenas no lucro fiscal que não integra o resultado contábil do período. Esse valor refere-se à obrigação com o imposto de renda, que será paga quando a despesa for registrada na contabilidade e considerada não dedutível para fins fiscais. Já o resultado negativo de R\$ 100 gerou um crédito tributário de R\$ 34 (34%

de R\$ 100) por ano, representando quanto a empresa poderá compensar de IR no momento de efetuar o pagamento.

Então, a explicação referente aos quatro primeiros anos (de 1998 a 2001) é a seguinte:

Lucro Apurado, na Contabilidade, de R\$ 400, representando uma despesa de R\$ 136 (34% de R\$ 400), que é a obrigação efetiva assumida pela empresa em cada um dos quatro anos.

A explicação para a despesa de R\$ 136 nos quatro primeiros anos é a seguinte:

- (+) Uma obrigação futura de R\$ 170, referente à exclusão temporária permitida pelo Fisco de R\$ 500.
- (-) Um direito de compensação futuro de R\$ 34, referente ao prejuízo fiscal apurado de R\$ 100, que será compensado em 2002.

Em 2002 a Cia Roraima deverá pagar imposto de renda de R\$ 680, explicado da seguinte forma:

(+) IR Devido pelo Lucro Apurado no Ano =	
R\$ 136 (34% de R\$ 400)	
(+) IR Devido sobre Depreciação Excluída =	
R\$ 680 (34% de R\$ 2.000)	
(-) IR sobre Prejuízos Fiscais =	
R\$ 136 (34% de R\$ 400)	
Imposto de Renda a Pagar em 2002 =	
R\$ 680	

Portanto, a simulação didática com a Cia Roraima reflete claramente a necessidade de reconhecimento dos ativos e passivos fiscais correntes e diferidos, para que a contabilidade possa informar qual a despesa efetiva que a empresa teve com a tributação sobre o lucro. E para demonstrar também a evolução real do patrimônio líquido das entidades empresariais, como poderá ser verificado nas tabelas 8 e 9.

Tabela 8: Balanço Patrimonial - Sem Registro de Débitos/Créditos Fiscais

CONTAS – Cia Roraima	1998	1999	2000	2001	2002
CAIXA	2.400	4.800	7.200	9.600	11.320
CRÉDITO TRIBUT. DIFERIDO	0	0	0	0	0
EQUIPAMENTOS	8.000	6.000	4.000	2.000	0
TOTAL DO ATIVO	10.400	10.800	11.200	11.600	11.320
DÉBITO TRIBUT. DIFERIDO	0	0	0	0	0
CAPITAL	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000
LUCROS ACUMULADOS	400	800	1.200	1.600	1.320
TOTAL DO PASSIVO	10.400	10.800	11.200	11.600	11.320

Tabela 9: Balanço Patrimonial - Com Registro de Débitos/Créditos Fiscais

CONTAS – Cia Roraima	1998	1999	2000	2001	2002
CAIXA	2.400	4.800	7.200	9.600	11.320
CRÉDITO TRIBUT. DIFERIDO	34	68	102	136	0
EQUIPAMENTOS	8.000	6.000	4.000	2.000	0
TOTAL DO ATIVO	10.434	10.868	11.302	11.736	11.320
DÉBITO TRIBUT. DIFERIDO	170	340	510	680	0
CAPITAL	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000
LUCROS ACUMULADOS	264	528	792	1.056	1.1320
TOTAL DO PASSIVO	10.434	10.868	11.302	11.736	11.320

Observe, no balanço, sem o registro do crédito tributário diferido, que o Patrimônio Líquido da Cia Roraima evolui desde 1998, sendo reduzido de 2001 para 2002, o que é inadequado, já que, economicamente, a empresa obteve o mesmo resultado nos cinco anos.

Já o mesmo balanço, com o registro do crédito/débito tributário diferido, apresenta maior coerência, pois evidencia a evolução do PL como realmente ocorreu.

8 NOTA EXPLICATIVA DE RECONCILIAÇÃO DAS ALÍQUOTAS DE IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL

As notas explicativas são informações complementares às demonstrações financeiras, sendo parte integrante das mesmas. Uma nota que tem grande importância para fins de complemento de informação é a nota de reconciliação da despesa de IR e CSL com as alíquotas vigentes no país.

O leitor, ao se deparar com a demonstração de resultado do exercício, pode achar que a tributação sobre o lucro no país está elevada demais ou pequena demais; enfim, pode ter interpretações equivocadas que as notas explicativas têm a função de detalhar e elucidar.

Chegamos à conclusão que as adições e exclusões temporárias não geram efeitos na despesa com IR e CSL. Um lucro de R\$ 100 milhões, se não tiver nenhuma adição ou exclusão definitiva nas bases de IR e CSL, irá gerar uma despesa fiscal de aproximadamente R\$ 34 milhões, já que a alíquota vigente no país é de 34% (IR de 15%, mais adicional de 10% sobre o excesso de R\$ 240 mil e 9% de CSL).

A nota explicativa, portanto, faz o trabalho de explicar ao leitor os motivos que levaram a despesa de IR e CSL ser diferente de 34%.

Veja um exemplo didático: A Cia ILHA possui o seguinte resultado em 2002 (para fins de simplificação, a demonstração será feita a partir do Lucro Antes de IR e CSL):

Lucro Antes de IR e CSL	1.200
(-) Despesa de IR e CSL	(165)
Lucro Antes das Participações	1.035
(-) Participações de Empregados	(200)
Lucro Líquido do Exercício	835

Com este resultado apresentado, poderia se dizer que a tributação sobre o lucro foi de 13,75%, afinal de contas de um lucro de R\$ 1.200, tiramos R\$ 165 de IR e CSL. Mas não é bem assim. É necessário olhar o LALUR da empresa para entender esta alíquota. Veja o cálculo resumido de CSL e IR da Cia ILHA em 2002:

LUCRO ANTES DE IR+CSL	1.000
(+) ADIÇÕES	100
- Doações e Brindes	50
- PDD	50
(-) EXCLUSÕES	600
- Depreciação Acelerada	50
- Juros Sobre Capital Próprio	350
- Rendas de Participação em Controladas	200
LUCRO FISCAL	500
IR E CSL – 34% (1)	170
(-) INCENTIVOS FISCAIS	(5)
DESPESA DE IR E CSL	165

(1) Para fins didáticos, será utilizada uma alíquota cheia de 34%.

Assim, a nota de reconciliação da alíquota vigente com a despesa evidenciada seria apresentada da seguinte forma:

Resultado antes do IR e da CSL	1.200
Encargo total de IR e CSL pelas alíquotas vigentes – 34%	(408)
Efeitos das adições e exclusões no cálculo dos tributos	
- Participações em controladas	68
- Juros sobre capital próprio	119
- Participações de empregados no lucro	68
- Incentivos fiscais	5
- Adições permanentes	(17)
IR e CSL Registrado na Demonstração de Resultado	(165)

A explicação para a montagem e entendimento da nota é a seguinte:

- 1º) Informa-se o lucro apurado no exercício, antes dos tributos incidentes sobre o próprio lucro.
- 2º) A seguir, há a informação para o leitor das demonstrações financeiras de quanto seria a despesa de IR e CSL com a aplicação das alíquotas vigentes no país. No caso do Brasil esta alíquota encontra-se em 34%. Em condições normais, se o Fisco considerasse exatamente o lucro contábil para encontrar o valor do encargo tributário, a despesa seria de R\$ 408 (34% de R\$ 2.000), conforme informado na nota.
- 3º) Mas, como a despesa registrada na DEREEX (Demonstração do Resultado do Exercício) não foi R\$ 408 e sim R\$ 165, é preciso justificar e explicar a diferença.
- 4º) Os ajustes começam pelas exclusões definitivas (como a participação em controladas e os juros sobre capital próprio) que reduziram a despesa de IR e CSL. Então, a aplicação de 34% sobre o valor destas exclusões deve ser demonstrada com sinal positivo, sendo redução da despesa que deveria ser lançada pela alíquota de 34%.
- 5º) A despesa de participações de empregados nos lucros, embora não seja exclusão temporária, é evidenciada na

DEREEX, após o IR e a CSL. Portanto, como se trata de uma despesa dedutível para fins fiscais, é ajustada positivamente, reduzindo a despesa. Em alguns casos, demonstra-se o lucro antes do IR, CSL e participações de empregados.

- 6º) Os incentivos fiscais reduzem diretamente o imposto de renda devido. Por isso, eles são informados pelo valor efetivo, sem precisar calcular 34%, como as exclusões e adições. Como diminuem o IR devido, são informados na nota explicativa com sinal positivo.
- 7º) Após os ajustes positivos, acontece o primeiro e único ajuste negativo. São as adições permanentes (brindes e doações) que aumentam a despesa de IR, sendo informadas com sinal negativo.
- 8º) As adições e exclusões permanentes não geram ajustes na nota explicativa, a não ser quando o crédito ou débito fiscal diferido deixar de ser reconhecido. Como, na Cia ILHA, temos uma adição temporária e uma exclusão temporária no mesmo valor (R\$ 100), elas não influenciarão nem a despesa de IR nem o valor a pagar.
- 9º) Após detalhar os ajustes, chega-se ao valor registrado na DEREEX em despesa de IR e CSL, que foi de R\$ 165.

9 CONCLUSÃO: ALGUNS NÚMEROS DE EMPRESAS BRASILEIRAS

Para concluir o trabalho, torna-se necessário demonstrar a importância de apurar e interpretar adequadamente os créditos

tributários diferidos. Assim, resolvemos trazer os números reais dos principais bancos do país e também de algumas outras empresas fora do sistema financeiro. Nas tabelas 10 e 11, veja alguns saldos referentes a dezembro de 2001.

Tabela 10: Saldo de Crédito Tributário Diferido – Setor Bancário – Em Dez/01

CONGLOMERADO (Valores R\$ mil)	PREJUÍZO FISCAL	ADIÇÕES TEMPORÁRIAS	EXCLUSÕES TEMPORÁRIAS	SALDO LÍQUIDO
BCO DO BRASIL	3.846.756	8.586.402	0	12.433.158
ITAÚ	782.137	2.368.580	(302.862)	2.847.855
BRADESCO	350.092	2.704.400	0	3.054.492
UNIBANCO	345.581	1.344.189	(141.550)	1.548.220
SANTANDER	233.826	687.626	0	921.452
ABN AMRO	173.868	628.715	0	802.583
HSBC	45.688	205.675	(16.072)	235.291
TOTAL	5.777.948	16.525.587	(460.484)	21.843.051

Tabela 11: Saldo Crédito Tributário Diferido – Demais Empresas – em Dez/01

CONGLOMERADO (Valores R\$ mil)	PREJUÍZO FISCAL	ADIÇÕES TEMPORÁRIAS	EXCLUSÕES TEMPORÁRIAS	SALDO LÍQUIDO
PETROBRÁS	0 (*1)	2.059.574	(2.981.830)	(922.256)
SADIA	35.700	29.827	(7.146)	58.381
PERDIGÃO	3.446	32.897	(8.210)	28.133
PÃO DE AÇUCAR	16.605 (*2)	42.557	0	59.162
TELEMAR	0	1.424.178	0	1.424.178
TELEBRAS	28.635	537.411	0	566.046
GUARANIANA	132.081	120.466	0	252.447

(*1) A Petrobrás possuía, em dez/00, um saldo de prejuízos fiscais de R\$ 2.479.089 mil, que foram integralmente utilizados em 2001, com baixa do respectivo crédito tributário.

(*2) Valor principal de R\$ 39.667 menos provisão de R\$ 23.062.

A Gradiente, por exemplo, não constituiu crédito tributário diferido sobre prejuízos fiscais, por entender que não possuía expectativa imediata de geração de resultados positivos.

Informações extraídas dos balanços das empresas divulgados para o público em geral.

BIBLIOGRAFIA

Decreto nº 3.000/99 – Regulamento do Imposto de Renda.

Deliberação CVM nº 273/98.

Instrução CVM nº 371/02.

FABRETTI, Láudio Camargo. Contabilidade Tributária. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

HIGUCHI, Hiromi, HIROSHI, Fábio. Imposto de Renda das Empresas – Interpretação e Prática. 27ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.

PEREZ JÚNIOR, José Hernandez. Conversão de Demonstrações Financeiras, 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

OLIVEIRA, Luís Martins de, CHIEREGATO, Renato, PEREZ JÚNIOR, José Hernandez e Marliete Bezerra Gomes. Manual de

Contabilidade Tributária. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.

IUDÍCIBUS, Sérgio de, MARTINS, Eliseu e Ernesto R. Gelbcke. Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.

Santos, Ariovaldo, LEÃO, Luciano. Contabilização do Imposto de Renda. Abamec-Rio, 2001.