

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS

PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 32

Tributos sobre o Lucro

Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IAS 12

| Índice | Item |
|---|-----------|
| OBJETIVO | |
| ALCANCE | 1 – 4 |
| DEFINIÇÕES | 5 – 11 |
| Base fiscal | 7 – 11 |
| RECONHECIMENTO DE PASSIVOS E ATIVOS FISCAIS CORRENTES | 12 – 14 |
| RECONHECIMENTO DE PASSIVOS E ATIVOS FISCAIS DIFERIDOS | 15 – 45 |
| Diferença temporária tributável | 15 – 23 |
| Combinação de negócios | 19 |
| Ativo registrado contabilmente ao valor justo | 20 |
| Ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (<i>goodwill</i>) | 21 – 21B |
| Reconhecimento inicial de ativo ou passivo | 22 – 23 |
| Diferença temporária dedutível | 24 – 33 |
| Ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (<i>goodwill</i>) | 32A |
| Reconhecimento inicial de ativo ou passivo | 33 |
| Prejuízos e créditos fiscais não utilizados | 34 – 36 |
| Remensuração de ativo fiscal diferido não reconhecido | 37 |
| Investimento em controlada, filial e coligada e interesses em empreendimento sob controle conjunto (<i>joint ventures</i>) | 38 – 45 |
| MENSURAÇÃO | 46 – 56 |
| RECONHECIMENTO DE TRIBUTO DIFERIDO E CORRENTE | 57 – 68C |
| Itens reconhecidos no resultado | 58 – 60 |
| Itens reconhecidos fora da demonstração do resultado | 61 – 65A |
| Tributo diferido advindo de combinação de negócios | 66 – 68 |
| Tributo corrente e diferido advindo de transação com pagamento baseado em ações | 68A – 68C |

| | |
|--|-----------------|
| APRESENTAÇÃO | 69 – 78 |
| Ativos e passivos fiscais | 69 – 76 |
| Compensação de saldos | 71 – 76 |
| Despesa tributária | 77 - 78 |
| Despesa (receita) tributária relacionada a resultado de atividades ordinárias (operacionais) | 77 – 77A |
| Diferença de câmbio sobre ativo ou passivo diferido no exterior | 78 |
| DIVULGAÇÃO | 79 – 94 |
| Apêndice A – Exemplos de diferença temporária | |
| Apêndice B – Exemplos ilustrativos | |
| Apêndice C - Recuperação de ativos reavaliados não depreciáveis | |
| Apêndice D - Mudanças na situação fiscal de uma entidade ou de seus proprietários | |

Objetivo

O objetivo deste Pronunciamento é estabelecer o tratamento contábil para os tributos sobre o lucro. A questão principal na contabilização dos tributos sobre o lucro é como contabilizar os efeitos fiscais atuais e futuros de:

- (a) futura recuperação (liquidação) do valor contábil dos ativos (passivos) que são reconhecidos no balanço patrimonial da entidade; e
- (b) operações e outros eventos do período atual que são reconhecidos nas demonstrações contábeis da entidade.

É inerente ao reconhecimento de ativo ou passivo que a entidade espera recuperar ou liquidar o valor contábil daquele ativo ou passivo. Se for provável que a recuperação ou a liquidação desse valor contábil tornará futuros pagamentos de tributos maiores (menores) do que eles seriam se tal recuperação ou liquidação não tivessem efeitos fiscais, este Pronunciamento exige que a entidade reconheça um passivo fiscal diferido (ativo fiscal diferido), com certas limitadas exceções.

Este Pronunciamento exige que a entidade contabilize os efeitos fiscais das transações e de outros eventos da mesma maneira que ela contabiliza as próprias transações e os outros eventos. Assim, para transações e outros eventos reconhecidos no resultado, quaisquer efeitos fiscais relacionados também são reconhecidos no resultado. Para transações e outros eventos reconhecidos fora do resultado (tratados como outros resultados abrangentes dentro do patrimônio líquido – ver Pronunciamento Técnico CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis sobre a demonstração do resultado abrangente), quaisquer efeitos fiscais relacionados também devem ser reconhecidos fora do resultado (em outros resultados abrangentes ou diretamente no patrimônio líquido, respectivamente). Similarmente, o

reconhecimento de ativos e passivos fiscais diferidos em combinação de negócios afeta o valor do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) advindo daquela combinação de negócios ou o valor do ganho de compra vantajosa (*barganha*) reconhecida.

Este Pronunciamento também trata do reconhecimento de ativos fiscais diferidos advindos de prejuízos fiscais não utilizados ou créditos fiscais não utilizados, da apresentação dos tributos sobre o lucro nas demonstrações contábeis e da divulgação das informações relacionadas aos tributos sobre o lucro.

Alcance

1. Este Pronunciamento aplica-se à contabilização de tributos sobre o lucro.
2. Para fins deste Pronunciamento, a expressão tributo sobre o lucro inclui todos os impostos e contribuições nacionais e estrangeiros incidentes sobre lucros tributáveis. O termo tributo sobre o lucro também inclui impostos, tais como impostos retidos na fonte, que são devidos por controlada, coligada ou empreendimento sob controle conjunto (*joint venture*) nas distribuições (créditos ou pagamentos) à entidade que apresenta o relatório.
3. (Eliminado).
4. Este Pronunciamento não trata dos métodos de contabilidade para concessões governamentais (consultar Pronunciamento Técnico CPC 07 – Subvenção e Assistência Governamentais) ou créditos fiscais de investimentos. Entretanto, este Pronunciamento trata da contabilização das diferenças temporárias que podem surgir de créditos fiscais de tais subvenções ou investimentos.

Definições

5. Os seguintes termos são utilizados neste Pronunciamento com os significados especificados:

Resultado contábil é o lucro ou prejuízo para um período antes da dedução dos tributos sobre o lucro.

Lucro tributável (prejuízo fiscal) é o lucro (prejuízo) para um período, determinado de acordo com as regras estabelecidas pelas autoridades tributárias, sobre o qual os tributos sobre o lucro são devidos (recuperáveis).

Despesa tributária (receita tributária) é o valor total incluído na determinação do lucro ou prejuízo para o período relacionado com o tributo sobre o lucro corrente ou diferido.

Tributo corrente é o valor do tributo devido (recuperável) sobre o lucro tributável (prejuízo fiscal) do período.

Passivo fiscal diferido é o valor do tributo sobre o lucro devido em período futuro relacionado às diferenças temporárias tributáveis.

Ativo fiscal diferido é o valor do tributo sobre o lucro recuperável em período futuro relacionado a:

- (a) diferenças temporárias dedutíveis;
- (b) compensação futura de prejuízos fiscais não utilizados; e
- (c) compensação futura de créditos fiscais não utilizados.

Diferença temporária é a diferença entre o valor contábil de ativo ou passivo no balanço e sua base fiscal. As diferenças temporárias podem ser tanto:

- (a) *diferença temporária tributável*, a qual é a diferença temporária que resulta em valores tributáveis para determinar o lucro tributável (prejuízo fiscal) de períodos futuros quando o valor contábil de ativo ou passivo é recuperado ou liquidado; ou
- (b) *diferença temporária dedutível*, a qual é a diferença temporária que resulta em valores que são dedutíveis para determinar o lucro tributável (prejuízo fiscal) de futuros períodos quando o valor contábil do ativo ou passivo é recuperado ou liquidado.

Base fiscal de ativo ou passivo é o valor atribuído àquele ativo ou passivo para fins fiscais.

6. A despesa tributária (receita tributária) compreende a despesa tributária corrente (receita tributária corrente) e a despesa tributária diferida (receita tributária diferida).

Base fiscal

7. A base fiscal de um ativo é o valor que será dedutível para fins fiscais contra quaisquer benefícios econômicos tributáveis que fluirão para a entidade quando ela recuperar o valor contábil desse ativo. Se aqueles benefícios econômicos não serão tributáveis, a base fiscal do ativo é igual ao seu valor contábil.

Exemplos

1. Uma máquina custa \$ 100. Para fins fiscais a depreciação de \$ 30 já foi deduzida nos períodos corrente e anterior, e o custo remanescente será dedutível nos períodos futuros, tanto como depreciação ou por meio de dedução na alienação. O lucro gerado pelo uso da máquina é tributável, qualquer ganho sobre a alienação da máquina é tributável e qualquer perda na venda é dedutível para fins fiscais. A base fiscal da máquina é \$ 70.
2. Os juros a receber têm o valor contábil de \$ 100. A receita de juros relacionada é tributada pelo regime de caixa. A base fiscal dos juros a receber é zero.
3. Contas a receber têm o valor contábil de \$ 100. A receita relacionada já foi incluída no lucro tributável (prejuízo fiscal). A base fiscal das contas a receber é \$ 100.
4. Dividendos a receber de controlada possuem o valor contábil de \$ 100. Os dividendos não são tributáveis. Em essência, todo o valor contábil do ativo é dedutível contra os benefícios econômicos. Consequentemente, a base fiscal dos dividendos a receber é \$

100¹.

5. Um empréstimo a receber tem o valor contábil de \$ 100. O recebimento do empréstimo não tem nenhum efeito fiscal. A base fiscal do empréstimo é \$ 100.
8. A base fiscal de um passivo é o seu valor contábil, menos qualquer valor que será dedutível para fins fiscais relacionado àquele passivo em períodos futuros. No caso da receita que é recebida antecipadamente, a base fiscal do passivo resultante é o seu valor contábil, menos qualquer valor da receita que não será tributável em períodos futuros.

Exemplos

1. O passivo circulante inclui despesas provisionadas com o valor contábil de \$ 100. A despesa correspondente é deduzida para fins fiscais pelo regime de caixa. A base fiscal das despesas provisionadas é zero.
2. O passivo circulante inclui receita de juros recebidos antecipadamente, com o valor contábil de \$ 100. A receita de juros correspondente foi tributada em regime de caixa. A base fiscal dos juros recebidos antecipadamente é zero.
3. O passivo circulante inclui despesas provisionadas com o valor contábil de \$ 100. A despesa correspondente já foi deduzida para fins fiscais. A base fiscal das despesas provisionadas é \$ 100.
4. O passivo circulante inclui multas e penalidades provisionadas com o valor contábil de \$ 100. Multas e penalidades não são dedutíveis para fins fiscais. A base fiscal das multas e penalidades provisionadas é \$ 100².
5. Um empréstimo a pagar possui o valor contábil de \$ 100. O pagamento do empréstimo não tem nenhum efeito fiscal. A base fiscal do empréstimo é \$ 100.
9. Alguns itens possuem base fiscal, mas não são reconhecidos como ativos ou passivos no balanço patrimonial. Por exemplo, os gastos com pesquisa devem ser reconhecidos como despesa para determinar o lucro contábil no período no qual eles são incorridos, mas esses gastos podem não ser dedutíveis para determinar o lucro tributável (prejuízo fiscal) até um período posterior. A diferença entre a base fiscal dos gastos com pesquisa, que é o valor que as autoridades tributárias permitem como dedução em períodos futuros, e o valor contábil zero é uma diferença temporária dedutível que resulta em ativo fiscal diferido.
10. Quando a base fiscal de um ativo ou passivo não for imediatamente identificada, é necessário considerar o princípio fundamental sobre o qual este Pronunciamento Técnico está baseado: o de que a entidade deve, com determinadas exceções, reconhecer um passivo (ativo) fiscal diferido sempre que a recuperação ou a liquidação do valor contábil de ativo ou passivo faça

¹ De acordo com essa análise, não existe nenhuma diferença temporária tributável. Uma análise alternativa é que os dividendos reconhecidos a receber têm base fiscal zero, e a alíquota do imposto de zero é aplicada na diferença temporária tributável resultante de \$ 100. Conforme ambas as análises, não existe nenhum passivo fiscal diferido.

² De acordo com essa análise, não existe nenhuma diferença temporária tributável. Uma análise alternativa é que as multas e penalidades pagáveis têm base fiscal zero, e a alíquota do imposto de zero é aplicada na diferença temporária tributável resultante de \$ 100. Conforme ambas as análises, não existe nenhum ativo fiscal diferido.

com que os futuros pagamentos de tributos sejam maiores (menores) do que eles seriam se referidas recuperação ou liquidação não tivessem nenhum efeito fiscal. O Exemplo C seguinte ao item 51A ilustra as circunstâncias em que pode ser necessário considerar esse princípio fundamental, por exemplo, quando a base fiscal de ativo ou passivo depende da forma esperada de recuperação ou liquidação.

11. Em demonstrações contábeis consolidadas, as diferenças temporárias devem ser determinadas pela comparação entre os valores contábeis de ativos e passivos nas demonstrações contábeis consolidadas e a base fiscal apropriada. A base fiscal é determinada tomando por base a declaração de tributos consolidada nas jurisdições em que tal demonstração seja elaborada. Noutras jurisdições, a base fiscal é determinada tomando por base as declarações de tributos de cada empresa no conjunto de empresas sob controle comum.

Reconhecimento de passivos e ativos fiscais correntes

12. Os tributos correntes relativos a períodos correntes e anteriores devem, na medida em que não estejam pagos, ser reconhecidos como passivos. Se o valor já pago relacionado aos períodos atual e anteriores exceder o valor devido para aqueles períodos, o excesso deve ser reconhecido como ativo.
13. O benefício referente a um prejuízo fiscal que pode ser compensado para recuperar o tributo corrente de um período anterior deve ser reconhecido como ativo.
14. Quando um prejuízo fiscal é utilizado para recuperar o tributo corrente de um período anterior, a entidade reconhece o benefício como ativo no período em que o prejuízo fiscal ocorre porque é provável que o benefício fluirá para a entidade e o benefício pode ser medido confiavelmente.

Reconhecimento de passivos e ativos fiscais diferidos

Diferença temporária tributável

15. Um passivo fiscal diferido deve ser reconhecido para todas as diferenças temporárias tributáveis, exceto o passivo fiscal diferido que advenha de:
 - (a) reconhecimento inicial de ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*); ou
 - (b) reconhecimento inicial de ativo ou passivo em transação que:
 - (i) não é combinação de negócios; e
 - (ii) no momento da transação, não afeta nem o lucro contábil nem o lucro tributável (prejuízo fiscal).

Entretanto, para diferenças temporárias tributáveis relacionadas a investimentos em controladas, filiais e coligadas, e interesses em empreendimentos sob controle conjunto, um passivo fiscal diferido deve ser reconhecido de acordo com o item 39.

16. É inerente ao reconhecimento de ativo que seu valor contábil será recuperado na forma de benefícios econômicos que fluem para a entidade em períodos futuros. Quando o valor contábil de ativo excede sua base fiscal, o valor dos benefícios econômicos tributáveis excede o valor que será permitido como dedução para fins fiscais.

Essa diferença é uma diferença temporária tributável, e a obrigação de pagar o tributo incidente sobre o lucro em períodos futuros é um passivo fiscal diferido. À medida que a entidade recupera o valor contábil do ativo, a diferença temporária tributável reverterá e a entidade terá lucro tributável. Isso torna provável que os benefícios econômicos venham fluir da entidade na forma de pagamentos de tributos. Portanto, este Pronunciamento exige o reconhecimento de todos os passivos fiscais diferidos, exceto em determinadas circunstâncias descritas nos itens 15 e 39.

Exemplo

Um ativo que tenha custado \$ 150 está com o valor contábil de \$ 100, por ter sido depreciado contabilmente em \$ 50. Mas a depreciação acumulada para fins fiscais é \$ 90 e a alíquota do tributo sobre o lucro é de 25%.

A base fiscal do ativo é \$ 60 (custo de \$ 150 menos a depreciação fiscal acumulada de \$ 90). Para recuperar o valor contábil de \$ 100, a entidade deve obter renda tributável de \$ 100, mas somente poderá deduzir a depreciação para fins fiscais de \$ 60. Consequentemente, a entidade pagará tributos sobre o lucro no valor de \$ 10 (\$ 40 a 25%) quando ela recuperar o valor contábil do ativo. A diferença entre o valor contábil de \$ 100 e a base fiscal de \$ 60 é a diferença temporária tributável de \$ 40. Portanto, a entidade deve reconhecer um passivo fiscal diferido de \$ 10 (\$ 40 a 25%) representando o tributo sobre o lucro que ela pagará quando recuperar o valor contábil do ativo.

17. Algumas diferenças temporárias surgem quando a receita ou a despesa está incluída no lucro contábil em um período, mas vai ser incluída no lucro tributável em um período diferente. Essas diferenças temporárias são geralmente descritas como diferenças temporárias. Os exemplos a seguir são de diferenças temporárias desse tipo, as quais são diferenças temporárias tributáveis e que, portanto, resultam em passivo fiscal diferido:
- (a) a receita de juros está incluída no lucro contábil em base proporcional ao tempo, mas em alguns países pode ser incluída no lucro tributável quando o dinheiro é recebido. A base fiscal de qualquer conta a receber reconhecida no balanço patrimonial relacionada a essa receita é zero porque as receitas não afetam o lucro tributável até que o dinheiro seja recebido;
 - (b) a depreciação usada para determinar o lucro tributável (prejuízo fiscal) pode diferir daquela usada para determinar o lucro contábil. A diferença temporária é a diferença entre o valor contábil do ativo e sua base fiscal, a qual é o custo original do ativo menos todas as deduções referentes àquele ativo permitidas pelas autoridades tributárias para determinar o lucro tributável dos períodos corrente e anteriores. A diferença temporária tributável surge, e resulta em passivo fiscal diferido, quando a depreciação para fins fiscais é acelerada (se a depreciação para fins fiscais é menos rápida do que a depreciação contábil, a diferença temporária surge e resulta em ativo fiscal diferido); e

- (c) os custos de desenvolvimento podem ser capitalizados e amortizados em períodos futuros para determinar o lucro contábil, mas às vezes podem ser deduzidos para determinar o lucro tributável no período em que eles são incorridos. Esses custos de desenvolvimento possuem base fiscal zero, já que eles foram deduzidos na apuração do lucro tributável. A diferença temporária é a diferença entre o valor contábil dos custos de desenvolvimento e sua base fiscal zero.

18. Diferenças temporárias também surgem quando:

- (a) os ativos identificáveis adquiridos e os passivos assumidos em combinação de negócios são reconhecidos por seus valores justos de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 15 – Combinação de Negócios, mas nenhum ajuste equivalente é feito para fins fiscais (ver item 19);
- (b) os ativos são reavaliados e nenhum ajuste equivalente é feito para fins fiscais (ver item 20);
- (c) ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) surge em combinação de negócios (ver item 21 e 32A);
- (d) a base fiscal de ativo ou passivo no reconhecimento inicial difere de seu valor contábil inicial; por exemplo, quando a entidade beneficia-se de subvenções governamentais não tributáveis relacionadas a ativos (ver itens 22 e 33); ou
- (e) o valor contábil de investimentos em controladas, filiais e coligadas ou em interesses em empreendimentos sob controle conjunto (*joint ventures*) torna-se diferente da base fiscal do investimento ou interesse (ver itens 38 a 45).

Combinação de negócios

19. Com exceções limitadas, os ativos identificáveis adquiridos e passivos assumidos em combinação de negócios devem ser reconhecidos pelos seus valores justos na data da aquisição. As diferenças temporárias surgem quando as bases fiscais dos ativos identificáveis adquiridos e passivos assumidos não são afetadas pela combinação de negócios ou são afetadas de forma diferente. Por exemplo, quando o valor contábil do ativo é aumentado ao seu valor justo, mas a base fiscal do ativo permanece ao custo para o proprietário anterior, surge uma diferença temporária tributável que resulta em passivo fiscal diferido. O passivo fiscal diferido resultante afeta o ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) (ver item 66).

Ativo registrado contabilmente ao valor justo

20. Os Pronunciamentos, Interpretações e Orientações permitem ou exigem que determinados ativos sejam registrados contabilmente ao valor justo ou, quando permitido legalmente, sejam reavaliados (consultar, por exemplo, os Pronunciamentos Técnicos CPC 27 – Ativo Imobilizado, CPC 04 – Ativo Intangível, CPC 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração e CPC 28 – Propriedade para Investimento). Em alguns países, a reavaliação ou outra remensuração de ativo ao valor justo afetam o lucro tributável

(prejuízo fiscal) para o período atual. Como resultado, a base fiscal do ativo é ajustada e não surge nenhuma diferença temporária. Em outros países, a reavaliação ou remensuração de ativo não afeta o lucro tributável no período de reavaliação ou remensuração e, conseqüentemente, a base fiscal do ativo não é ajustada. Entretanto, a recuperação futura do valor contábil resultará em um fluxo tributável de benefícios econômicos para a entidade, e o valor que será dedutível para fins fiscais difere do valor daqueles benefícios econômicos. A diferença entre o valor contábil de ativo reavaliado e sua base fiscal é uma diferença temporária e dá margem a um ativo ou passivo fiscal diferido. Isso é verdadeiro mesmo se:

- (a) entidade não pretende alienar o ativo. Nesses casos, o valor reavaliado do ativo será recuperado por meio do uso e isso gerará lucro tributável que excede a depreciação que é permitida para fins fiscais nos períodos futuros; ou
- (b) a tributação sobre ganhos de capital é diferida se a receita da alienação do ativo for investida em ativos similares. Nesses casos, o tributo se torna devido, em última análise, pela venda ou uso dos ativos similares.

Ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*)

21. O ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) proveniente de combinação de negócios mensurado como o valor em que (a) exceder (b) abaixo:

- (a) a soma:
 - (i) da contraprestação transferida em troca do controle da adquirida, mensurada de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 15 – Combinação de Negócios, para a qual geralmente se exige o valor justo na data da aquisição;
 - (ii) do valor das participações de não controladores na adquirida, mensuradas de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 15 – Combinação de Negócios; e
 - (iii) no caso de combinação de negócios realizada em estágios, o valor justo, na data da aquisição, da participação do adquirente na adquirida imediatamente antes da combinação;
- (b) o valor líquido, na data da aquisição, dos ativos identificáveis adquiridos e dos passivos assumidos, mensurados de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 15 – Combinação de Negócios.

Em alguns países as autoridades tributárias não permitem que a redução no valor contábil do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) como despesa dedutível para determinar o lucro tributável. Além disso, em alguns países o custo do *goodwill* é geralmente não dedutível quando a controlada aliena sua atividade empresarial subjacente. Nesses países, o *goodwill* tem base fiscal zero. Qualquer diferença entre o valor contábil do *goodwill* e sua base fiscal zero é uma diferença temporária tributável. Entretanto, este Pronunciamento não permite o reconhecimento de passivo fiscal diferido resultante porque o *goodwill* é medido como residual, e o reconhecimento do passivo fiscal diferido aumentaria o valor contábil do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*).

- 21A. Reduções subsequentes no passivo fiscal diferido que não é reconhecido porque ele advém do reconhecimento inicial do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) também são consideradas como advindas do reconhecimento inicial e, portanto, não devem ser reconhecidas segundo o item 15(a). Por exemplo, se na combinação de negócios a entidade reconhece ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura de \$ 100 que possui base fiscal zero, o item 15(a) proíbe a entidade de reconhecer o passivo fiscal resultante. Se a entidade subsequentemente reconhece a perda por redução do valor recuperável (*impairment*) de \$ 20 para aquele ágio, o valor da diferença temporária tributável relacionada com o ágio é reduzida de \$ 100 para \$ 80, com a redução resultante no valor do passivo fiscal diferido não reconhecido. A redução no valor do passivo fiscal diferido não reconhecido também é considerada como relacionada ao reconhecimento inicial do ágio e, portanto, proibida de ser reconhecida segundo o item 15(a).
- 21B. Passivos fiscais diferidos por diferenças temporárias tributáveis relacionadas ao ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) são, entretanto, reconhecidos na medida em que eles não surjam do reconhecimento inicial do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura.

Por exemplo, se na combinação de negócios a entidade reconhece o ágio de \$ 100 que é dedutível para fins fiscais à taxa de 20 por cento ao ano começando no ano da aquisição, a base fiscal do ágio é de \$ 100 no reconhecimento inicial e \$ 80 no final do ano de aquisição. Se o valor contábil do ágio ao final do ano de aquisição permanece inalterado em \$ 100, uma diferença temporária tributável de \$ 20 surgiria no final daquele ano. Considerando que essa diferença temporária tributável não está relacionada com o reconhecimento inicial do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura, o passivo fiscal diferido resultante deve ser reconhecido.

Reconhecimento inicial de ativo ou passivo

22. Uma diferença temporária pode surgir no reconhecimento inicial de um ativo ou passivo; por exemplo, se todo o custo ou parte do custo do ativo não vier a ser dedutível para fins fiscais. O método de contabilização para essa diferença temporária depende da natureza da transação que conduziu ao reconhecimento inicial do ativo ou passivo:
- (a) na combinação de negócios, a entidade deve reconhecer qualquer passivo ou ativo fiscal diferido e isso afeta o total do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura ou ganho na compra vantajosa reconhecidos (ver item 19);
 - (b) se a transação afeta o lucro contábil ou o lucro tributável, a entidade deve reconhecer um ativo ou passivo fiscal diferido e deve reconhecer a despesa ou a receita por tributo diferido resultante no resultado (ver item 59);
 - (c) se a transação não é uma combinação de negócios e não afeta nem o lucro contábil nem o lucro tributável, a entidade, na ausência das exceções previstas pelos itens 15 e 24, reconheceria o ativo ou passivo fiscal diferido resultante e ajustaria o valor contábil do ativo ou passivo pelo mesmo valor. Esses ajustes tornariam as demonstrações contábeis menos transparentes. Portanto, este Pronunciamento não permite que a entidade reconheça o ativo ou passivo fiscal diferido resultante, tanto no reconhecimento inicial

ou subsequentemente (ver o exemplo a seguir). Além disso, a entidade não deve reconhecer mudanças subsequentes no ativo ou passivo fiscal diferido não reconhecido à medida que o ativo é depreciado.

Exemplo ilustrativo do item 22(c)

A entidade pretende usar um ativo cujo custo é \$ 1.000 durante toda a sua vida útil de cinco anos e depois baixá-lo com o valor residual zero. A alíquota do tributo é 40%. A depreciação do ativo não é dedutível para fins fiscais. Na venda, qualquer ganho de capital não será tributável e qualquer perda de capital não será dedutível.

Conforme recupera o valor contábil do ativo, a entidade obtém lucro tributável de \$ 1.000 e paga tributo de \$ 400. A entidade não reconhece o passivo fiscal diferido resultante de \$ 400 na data da aquisição do ativo porque ele resulta do reconhecimento inicial do ativo.

No ano seguinte, o valor contábil do ativo é \$ 800. Ao obter lucro tributável de \$ 800, a entidade paga o tributo de \$ 320. A entidade não reconhece o passivo fiscal diferido de \$ 320 porque ele resulta do reconhecimento inicial do ativo.

23. De acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 39 – Instrumentos Financeiros: Apresentação, o emitente do instrumento financeiro composto (por exemplo, título conversível) classifica o componente de dívida do instrumento como passivo e o componente de patrimônio como patrimônio líquido. Em alguns países, a base fiscal do componente de dívida no reconhecimento inicial é igual ao valor inicial contábil da soma do passivo e das parcelas de patrimônio líquido. A diferença temporária tributável resultante surge do reconhecimento inicial do componente de patrimônio separadamente do componente de dívida. Portanto, a exceção mencionada no item 15(b) não se aplica. Consequentemente, a entidade reconhece o passivo fiscal diferido resultante. De acordo com o item 61A, o tributo diferido deve ser debitado diretamente no valor contábil do componente de patrimônio líquido. De acordo com o item 58, mudanças subsequentes no passivo fiscal diferido devem ser reconhecidas no resultado como despesa (receita) de tributo diferido.

Diferença temporária dedutível

24. O ativo fiscal diferido deve ser reconhecido para todas as diferenças temporárias dedutíveis na medida em que seja provável a existência de lucro tributável contra o qual a diferença temporária dedutível possa ser utilizada, a não ser que o ativo fiscal diferido surja do reconhecimento inicial de ativo ou passivo na transação que:
- (a) não é uma combinação de negócios; e
 - (b) no momento da transação não afeta nem o lucro contábil nem o lucro tributável (prejuízo fiscal).

Entretanto, para diferenças temporárias dedutíveis associadas com investimentos em controladas, filiais e coligadas, e interesses em empreendimentos sob controle conjunto, o ativo fiscal diferido deve ser reconhecido de acordo com o item 44.

25. É inerente ao reconhecimento de um passivo que o valor contábil seja liquidado em períodos futuros por meio de saída de recursos da entidade que incorporam benefícios econômicos. Quando os recursos fluem da entidade, parte ou todos os seus valores podem ser dedutíveis para determinar o lucro tributável de um período posterior ao período no qual o passivo é reconhecido. Nesses casos, existe a diferença temporária entre o valor contábil do passivo e sua base fiscal. Consequentemente, surge o ativo fiscal diferido relativo ao tributo sobre os lucros o qual será recuperável nos períodos futuros quando aquela parte do passivo for dedutível para determinar o lucro tributável. Similarmente, se o valor contábil do ativo é menor do que a sua base fiscal, a diferença dá margem a um ativo fiscal diferido decorrente dos tributos sobre o lucro que devem ser recuperáveis em períodos futuros.

Exemplo

A entidade reconhece o passivo de \$ 100 relativo à provisão para gastos com garantia de produto. Para fins fiscais, os gastos de garantia de produto não são dedutíveis até que a entidade pague as reclamações. A alíquota do tributo é de 25%.

A base fiscal do passivo é zero (valor contábil de \$ 100, menos o valor que será dedutível para fins fiscais relacionado àquele passivo em períodos futuros). Ao liquidar o passivo pelo seu valor contábil, a entidade reduz seu lucro tributável futuro no valor de \$ 100 e, conseqüentemente, reduz seus futuros pagamentos de tributos em \$ 25 (\$ 100 a 25%). A diferença entre o valor contábil de \$ 100 e a base fiscal de zero é a diferença temporária dedutível de \$ 100. Portanto, a entidade reconhece o ativo fiscal diferido de \$ 25 (\$ 100 a 25%) desde que seja provável que a entidade venha a obter lucro tributável suficiente nos períodos futuros para se beneficiar da redução dos pagamentos de tributos.

26. O que segue são exemplos de diferenças temporárias dedutíveis que resultam em ativos fiscais diferidos:
- (a) despesas com benefícios de aposentadoria podem ser deduzidas para determinar o lucro contábil na medida em que o serviço é prestado pelo empregado, mas deduzidas para determinar lucro tributável somente quando as contribuições são pagas para um fundo constituído pela entidade ou os benefícios de aposentadoria são pagos pela entidade. Existe uma diferença temporária entre o valor contábil do passivo e a sua base fiscal; em geral, a base fiscal do passivo é zero. Tal diferença temporária dedutível resulta em um ativo fiscal diferido, já que benefícios econômicos irão fluir para a entidade na forma de dedução dos lucros tributáveis quando as contribuições ou os benefícios de aposentadoria forem pagos;
 - (b) os gastos com pesquisa devem ser reconhecidos como despesa para determinar o lucro contábil no período em que são incorridos, mas podem não ser dedutíveis para determinar o lucro tributável (prejuízo fiscal) até um período posterior. A diferença entre a base fiscal dos gastos com pesquisa, que é o valor que as autoridades tributárias permitem como dedução nos períodos futuros, e o valor contábil de zero é a diferença temporária dedutível que resulta em ativo fiscal diferido;
 - (c) com limitadas exceções, a entidade deve reconhecer os ativos identificáveis adquiridos e os passivos assumidos em combinação de negócios aos seus valores justos na data de aquisição. Quando o passivo assumido é reconhecido na data da aquisição, mas os

custos relacionados não podem ser deduzidos para determinar os lucros tributáveis até um período posterior, surge uma diferença temporária dedutível que resulta em ativo fiscal diferido. O ativo fiscal diferido também surge quando o valor justo de ativo identificável adquirido é menor do que a sua base fiscal. Em ambos os casos, o ativo fiscal diferido resultante afeta o ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) (ver item 66); e

(d) determinados ativos podem ser registrados contabilmente ao valor justo, ou podem ser reavaliados, quando isso é permitido legalmente, sem que um ajuste equivalente seja feito para fins fiscais (ver item 20). A diferença temporária dedutível surge se a base fiscal do ativo exceder seu valor contábil.

27. A reversão das diferenças temporárias dedutíveis resulta em deduções para determinar os lucros tributáveis em períodos futuros. Entretanto, os benefícios econômicos na forma de reduções em pagamentos de tributos fluirão para a entidade somente se ela obtiver lucros tributáveis suficientes contra os quais as deduções possam ser compensadas. Portanto, a entidade deve reconhecer os ativos fiscais diferidos somente quando for provável que venham a estar disponíveis lucros tributáveis contra os quais as diferenças temporárias dedutíveis possam ser utilizadas.

28. É provável que venha a estar disponível o lucro tributável contra o qual uma diferença temporária dedutível possa ser utilizada quando existem diferenças temporárias tributáveis suficientes relacionadas com a mesma autoridade tributária e a mesma entidade tributável a qual se espera reverter:

(a) no mesmo período em que seja escriturada a reversão esperada da diferença temporária dedutível; ou

(b) em períodos nos quais a perda fiscal advinda do ativo fiscal diferido possa ser compensada em períodos anteriores ou futuros.

Em tais circunstâncias, o ativo fiscal diferido é reconhecido no período em que surgem as diferenças temporárias dedutíveis.

29. Quando não existem suficientes diferenças temporárias tributáveis relacionadas com a mesma autoridade tributária e a mesma entidade tributável, o ativo fiscal diferido é reconhecido na medida em que:

(a) seja provável que a entidade terá lucro tributável suficiente relacionado com a mesma autoridade tributária e a mesma entidade tributável no mesmo período em que seja escriturada a reversão da diferença temporária dedutível (ou em períodos nos quais surja um prejuízo fiscal proveniente do ativo fiscal diferido que possa ser compensado em períodos futuros ou anteriores). Ao avaliar se ela terá lucro tributável suficiente em períodos futuros, a entidade deve ignorar os valores tributáveis advindos de diferenças temporárias dedutíveis que se espera que se originem em períodos futuros, porque o ativo fiscal diferido advindo dessas diferenças temporárias dedutíveis irá exigir futuros lucros tributáveis para poder ser utilizado; ou

(b) estejam disponíveis para a entidade as oportunidades de planejamento tributário que

criarão o lucro tributável em períodos apropriados.

30. Oportunidades de planejamento tributário são ações que a entidade pode tomar a fim de criar ou aumentar o lucro tributável em período específico antes da expiração do prazo de utilização de prejuízo fiscal ou compensação de crédito fiscal. Por exemplo, em alguns países, o lucro tributável pode ser criado ou aumentado por:
- (a) opção de ter receita de juros tributada em regime de caixa ou competência;
 - (b) diferimento da reivindicação para determinadas deduções do lucro tributável;
 - (c) vender, e talvez arrendar de volta, ativos que foram avaliados, mas para os quais a base fiscal não foi ajustada para refletir tal avaliação; e
 - (d) vender um ativo que gera lucro não tributável (como, em alguns países, título do governo) a fim de comprar outro investimento que gera lucro tributável.

Quando as oportunidades de planejamento tributário anteciparem lucro tributável de um período posterior para um período anterior, a utilização de prejuízo fiscal ou a compensação de crédito fiscal ainda depende da existência de futuros lucros tributáveis de outras fontes que não diferenças temporárias de origem futura.

31. Quando a entidade possui histórico de prejuízos recentes, a entidade deve considerar a orientação contida nos itens 35 e 36.
32. (Eliminado).

Ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*)

- 32A. Se o valor contábil do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) que surgir de combinação de negócios for menor do que a sua base fiscal, a diferença dá margem a ativo fiscal diferido. O ativo fiscal diferido advindo do reconhecimento inicial do ágio será reconhecido como parte da contabilização de combinação de negócios na medida em que for provável que estará disponível lucro tributável contra o qual a diferença temporária dedutível poderá ser utilizada.

Reconhecimento inicial de ativo ou passivo

33. Uma situação em que um ativo fiscal diferido surge no reconhecimento inicial de um ativo é quando uma subvenção governamental não tributável relacionada com ativo é deduzida para se chegar ao valor contábil do ativo, mas, para fins fiscais, não é deduzida do valor depreciável do ativo (em outras palavras, sua base fiscal); o valor contábil do ativo é menor do que a sua base fiscal e isso dá origem a uma diferença temporária dedutível. As subvenções governamentais também podem ser consideradas como receita diferida, caso em que a diferença entre a receita diferida e sua base fiscal zero é uma diferença temporária dedutível. Qualquer que seja o método de apresentação que a entidade adote, a entidade não deve reconhecer o ativo fiscal diferido resultante pelas razões apresentadas no item 22.

Prejuízos e créditos fiscais não utilizados

34. Um ativo fiscal diferido deve ser reconhecido para o registro de prejuízos fiscais não utilizados e créditos fiscais não utilizados na medida em que seja provável que estarão disponíveis lucros tributáveis futuros contra os quais os prejuízos fiscais não utilizados e créditos fiscais não utilizados possam ser utilizados.
35. Os critérios para reconhecer ativos fiscais diferidos advindos do registro de prejuízos fiscais e créditos fiscais não utilizados são os mesmos critérios para reconhecer ativos fiscais diferidos advindos de diferenças temporárias dedutíveis. Entretanto, a existência de prejuízos fiscais não utilizados é uma forte evidência de que futuros lucros tributáveis podem não estar disponíveis. Portanto, quando a entidade tem um histórico de perdas recentes, ela deve reconhecer ativo fiscal diferido advindo de prejuízos fiscais ou créditos fiscais não utilizados somente na medida em que tenha diferenças temporárias tributáveis suficientes ou existam outras evidências convincentes de que haverá disponibilidade de lucro tributável suficiente para compensação futura dos prejuízos fiscais ou créditos fiscais não utilizados. Nessas circunstâncias, o item 82 exige divulgação do valor do ativo fiscal diferido e a natureza da evidência que comprova o seu reconhecimento.
36. A entidade deve considerar os seguintes critérios para avaliar a probabilidade de que haverá disponibilidade de lucro tributável, contra o qual os prejuízos fiscais ou créditos fiscais não utilizados possam ser utilizados:
- (a) se a entidade tem diferenças temporárias tributáveis suficientes relacionadas com a mesma autoridade tributária e a mesma entidade tributável que resultarão em valores tributáveis contra os quais os prejuízos fiscais ou créditos fiscais não utilizados podem ser utilizados antes que expirem;
 - (b) se for provável que a entidade terá lucros tributáveis antes que os prejuízos fiscais ou créditos fiscais não utilizados expirem;
 - (c) se os prejuízos fiscais não utilizados resultarem de causas identificáveis que são improváveis de ocorrer novamente; e
 - (d) se estiverem disponíveis para a entidade oportunidades de planejamento tributário (ver item 30) que criarão lucro tributável no período em que prejuízos fiscais ou créditos fiscais não utilizados possam ser utilizados.

Na medida em que não for provável que estará disponível lucro tributável contra o qual prejuízos fiscais ou créditos fiscais não utilizados sejam utilizados, o ativo fiscal diferido não deve ser reconhecido.

Remensuração de ativo fiscal diferido não reconhecido

37. Ao final de cada período de apresentação das demonstrações contábeis, a entidade deve reavaliar os ativos fiscais diferidos não reconhecidos. A entidade reconhece um ativo fiscal diferido não reconhecido previamente na medida em que se torna provável que lucros tributáveis futuros permitirão que o ativo fiscal diferido seja recuperado. Por exemplo, uma melhoria nas condições de comercialização pode tornar mais provável que a entidade seja capaz de gerar lucro tributável suficiente no futuro para que o ativo fiscal diferido atenda aos

critérios de reconhecimento mencionados nos itens 24 ou 34. Outro exemplo é quando a entidade reavalia os ativos fiscais diferidos na data da combinação de negócios ou subsequentemente (ver itens 67 e 68).

Investimento em controlada, filial e coligada e interesses em empreendimento sob controle conjunto (*joint ventures*)

38. Diferenças temporárias surgem quando o valor contábil de investimentos em controladas, filiais e coligadas ou interesses em empreendimentos sob controle conjunto (ou seja, a participação da empresa controladora ou do investidor nos ativos líquidos da controlada, filial, coligada ou empresa investida, incluindo o valor contábil do ágio derivado da expectativa sobre rentabilidade futura) se torna diferente da base fiscal (a qual é geralmente o custo) do investimento ou interesse. Tais diferenças podem surgir de uma série de circunstâncias diferentes, por exemplo:

- (a) existência de lucros não distribuídos em controladas, filiais, coligadas e empreendimentos sob controle conjunto;
- (b) mudanças nas taxas de câmbio quando a empresa controladora e sua controlada estão localizadas em países diferentes; e
- (c) redução no valor contábil do investimento na coligada para seu valor recuperável.

Nas demonstrações contábeis consolidadas, a diferença temporária pode ser diferente da diferença temporária associada com aquele investimento nas demonstrações contábeis separadas da empresa controladora, se a empresa controladora registra o investimento nas suas demonstrações contábeis separadas ao preço de custo ou valor reavaliado.

39. A entidade deve reconhecer passivo fiscal diferido para todas as diferenças temporárias tributáveis associadas com investimentos em controladas, filiais e coligadas e participações em negócios em conjunto, exceto quando ambas as seguintes condições sejam atendidas:

- (a) a empresa controladora, o investidor, o empreendedor em conjunto ou o operador em conjunto seja capaz de controlar a periodicidade da reversão da diferença temporária; e
- (b) seja provável que a diferença temporária não se reverterá em futuro previsível.

40. Como a empresa controladora controla a política de dividendos de sua controlada, ela é capaz de controlar a periodicidade da reversão das diferenças temporárias de coligadas com aquele investimento (incluindo as diferenças temporárias advindas não somente de lucros não distribuídos, mas também de quaisquer diferenças de conversão de moeda estrangeira). Além disso, muitas vezes seria impraticável determinar o valor do tributo sobre o lucro que seria devido quando a diferença temporária for revertida. Portanto, quando a empresa controladora determina que aqueles lucros não serão distribuídos em futuro previsível, ela não deve reconhecer o passivo fiscal diferido. A mesma consideração se aplica aos investimentos em filial.

41. Os ativos e passivos não monetários da entidade devem ser mensurados na sua moeda funcional (ver o Pronunciamento Técnico CPC 02 – Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis). Se o lucro tributável ou prejuízo fiscal

da entidade (e, assim, a base fiscal de seus ativos e passivos não monetários) é determinado em moeda diferente, as alterações na taxa de câmbio originam diferenças temporárias que resultam em passivo fiscal diferido reconhecido ou (sujeito ao item 24) ativo fiscal diferido reconhecido. O tributo diferido resultante é debitado ou creditado no resultado (ver item 58).

42. O investidor em coligada não controla aquela entidade e geralmente não está em posição de determinar sua política de dividendos. Portanto, na ausência de um contrato exigindo que os lucros da coligada não venham a ser distribuídos no futuro previsível, o investidor deve reconhecer o passivo fiscal diferido advindo de diferenças temporárias tributáveis associadas com seu investimento nessas coligadas. Em alguns casos, o investidor pode não ser capaz de determinar o valor do tributo que seria devido se ele recuperasse o custo do seu investimento na coligada, mas pode determinar que ele será igual ou maior a um valor mínimo. Nesses casos, o passivo fiscal diferido é medido por esse valor.
43. O acordo entre as partes de negócios em conjunto geralmente trata da distribuição de lucros e identifica se as decisões sobre esses assuntos exigem o consentimento de todas as partes ou de grupo das partes. Quando o empreendedor em conjunto ou o operador em conjunto puder controlar a época da distribuição de sua parcela dos lucros de negócios em conjunto e esta parcela não será distribuída em futuro previsível, o passivo fiscal diferido não deve ser reconhecido.
44. A entidade reconhece ativo fiscal diferido para todas as diferenças temporárias dedutíveis advindas dos investimentos em controladas, filiais e coligadas e participações em empreendimentos sob controle conjunto (*joint venture*), na medida em que, e somente na medida em que, seja provável que:
 - (a) a diferença temporária será revertida em futuro previsível; e
 - (b) estará disponível lucro tributável contra o qual a diferença temporária possa ser utilizada.
45. Ao decidir se o ativo fiscal diferido é reconhecido para diferenças temporárias dedutíveis associadas com seus investimentos em controladas, filiais e coligadas e seus interesses em empreendimentos sob controle conjunto, a entidade considera a orientação mencionada nos itens 28 a 31.

Mensuração

46. Passivos (ativos) de tributos correntes referentes aos períodos corrente e anterior devem ser mensurados pelo valor esperado a ser pago para (recuperado de) as autoridades tributárias, utilizando as alíquotas de tributos (e legislação fiscal) que estejam aprovadas no final do período que está sendo reportado.
47. Os ativos e passivos fiscais diferidos devem ser mensurados pelas alíquotas que se espera que sejam aplicáveis no período quando for realizado o ativo ou liquidado o passivo, com base nas alíquotas (e legislação fiscal) que estejam em vigor ao final do período que está sendo reportado.
48. Ativos e passivos correntes e diferidos são geralmente mensurados utilizando as alíquotas de

tributos (e legislação fiscal) que estejam em vigor. Entretanto, em alguns países os anúncios de alíquotas de tributos (e legislação fiscal) pelo governo têm o efeito substantivo de promulgação real, a qual pode ocorrer muitos meses após o anúncio. Nesses países, os ativos e passivos fiscais devem ser mensurados usando a alíquota de tributo anunciada (e as leis fiscais).

49. Quando diferentes alíquotas de tributos se aplicam a diferentes níveis de lucro tributável, os ativos e passivos fiscais diferidos devem ser mensurados utilizando-se as alíquotas médias que se espera sejam aplicadas ao lucro tributável (prejuízo fiscal) dos períodos nos quais se espera que as diferenças temporárias sejam revertidas.
50. (Eliminado).
51. A mensuração dos passivos fiscais diferidos e dos ativos fiscais diferidos deve refletir os efeitos fiscais que a entidade espera, ao final do período que está sendo reportado, recuperar ou liquidar o valor contábil de seus ativos e passivos.
- 51A. Em alguns países, a forma pela qual a entidade recupera (liquida) o valor contábil de um ativo (passivo) pode afetar uma ou ambas as condições seguintes:
 - (a) alíquota de tributo aplicável quando a entidade recupera (liquida) o valor contábil de ativo (passivo); e
 - (b) a base fiscal do ativo (passivo).

Nesses casos, a entidade deve mensurar os passivos fiscais diferidos e os ativos fiscais diferidos utilizando a alíquota de tributo e a base fiscal que são consistentes com a maneira esperada de recuperação ou liquidação.

Exemplo A

Um item do imobilizado possui o valor contábil de \$ 100 e a base fiscal de \$ 60. A alíquota de tributo de 20% seria aplicada ao lucro caso o item fosse vendido e a alíquota de tributo de 30% seria aplicada aos demais lucros.

A entidade deve reconhecer o passivo fiscal diferido de \$ 8 (\$ 40 a 20%) se ela espera vender o item sem qualquer outro uso e o passivo fiscal diferido de \$ 12 (\$ 40 a 30%) se ela espera manter o item e recuperar seu valor contábil por meio do uso.

Exemplo B

Um item do imobilizado com custo de \$ 100 e valor contábil de \$ 80 é reavaliado para \$ 150. Nenhum ajuste equivalente é feito para fins fiscais. A depreciação acumulada para fins fiscais é \$ 30 e a alíquota do tributo é 30%. Se o item é vendido por mais do que o custo, a depreciação acumulada para fins fiscais de \$ 30 será incluída no lucro tributável, mas a receita da venda superior ao custo não será tributável.

A base fiscal do item é \$ 70 e existe a diferença temporária tributável de \$ 80. Se a entidade espera recuperar o valor contábil usando o item, ela deve gerar lucro tributável de \$ 150, mas somente pode deduzir a depreciação de \$ 70. Nessa base, existe o passivo fiscal diferido

de \$ 24 (\$ 80 a 30%). Se a entidade espera recuperar o valor contábil vendendo o item imediatamente com receita de \$ 150, o passivo fiscal diferido deve ser computado como segue:

| | Diferença Temporária Tributável | Alíquota do Tributo | Passivo Fiscal Diferido |
|---|---------------------------------|---------------------|-------------------------|
| Depreciação acumulada para fins fiscais | 30 | 30% | 9 |
| Rendimentos excedentes ao custo | 50 | Zero | - |
| Total | 80 | | 9 |

(Observação: de acordo com o item 61A, o tributo diferido adicional que surge da reavaliação deve ser reconhecido em outros resultados abrangentes).

Exemplo C

Os fatos ocorrem como no exemplo B, exceto que se o item for vendido por valor maior do que o custo, a depreciação acumulada para fins fiscais será incluída no rendimento tributável (tributado a 30%) e a receita da venda será tributada a 40%, depois da dedução do custo ajustado pela inflação de \$ 110.

Se a entidade espera recuperar o valor contábil usando o item, ela deve gerar lucro tributável de \$ 150, mas somente pode deduzir a depreciação de \$ 70. Assim, a base fiscal é \$ 70, existe uma diferença temporária tributável de \$ 80 e existe o passivo fiscal diferido de \$ 24 (\$ 80 a 30%), como no exemplo B.

Se a entidade espera recuperar o valor contábil vendendo o item imediatamente para obter receita de \$ 150, a entidade pode deduzir o custo indexado de \$ 110. Os rendimentos líquidos de \$ 40 serão tributados a 40%. Além disso, a depreciação acumulada para fins fiscais de \$ 30 será incluída no lucro tributável à base de 30%. Nesse caso, a base fiscal é \$ 80 (\$ 110 menos \$ 30), existe a diferença temporária tributável de \$ 70 e existe o passivo fiscal diferido de \$ 25 (\$ 40 a 40%, mais \$ 30 a 30%). Se a base fiscal não é imediatamente identificada neste exemplo, pode ser necessário considerar o princípio fundamental exposto no item 10.

(Observação: de acordo com o item 61A, o tributo diferido adicional que surge da reavaliação deve ser reconhecido em outros resultados abrangentes).

- 51B. Se o passivo fiscal diferido ou o ativo fiscal diferido decorre de ativo não depreciável mensurado utilizando o modelo de reavaliação do Pronunciamento Técnico CPC 27, a mensuração do passivo fiscal diferido ou do ativo fiscal diferido deve refletir os efeitos fiscais da recuperação do valor contábil do ativo não depreciável por meio da venda, independentemente da base de mensuração do valor contábil desse ativo. Consequentemente, se a lei fiscal especificar uma alíquota fiscal aplicável ao valor tributável derivado da venda do ativo que seja diferente da alíquota fiscal aplicável ao valor tributável derivado do uso do ativo, a primeira alíquota deve ser aplicada na mensuração do passivo fiscal diferido ou ativo relacionado ao ativo não depreciável.
- 51C. Se o passivo fiscal diferido ou o ativo decorrer de propriedade para investimento que é mensurada utilizando o método do valor justo do Pronunciamento Técnico CPC 28, existe a

presunção refutável de que o valor contábil da propriedade para investimento será recuperado por meio da venda. Conseqüentemente, salvo se a presunção for refutada, a mensuração do passivo fiscal diferido ou ativo fiscal diferido deve refletir os efeitos fiscais de recuperar inteiramente o valor contábil da propriedade para investimento por meio da venda. Essa presunção é refutada se a propriedade para investimento for depreciável e mantida dentro de modelo de negócios cujo objetivo seja consumir substancialmente todos os benefícios econômicos incorporados à propriedade para investimento ao longo do tempo, e não por meio da venda. Se a presunção for refutada, os requisitos dos itens 51 e 51A devem ser seguidos.

Exemplo ilustrativo

Uma propriedade para investimento tem o custo de \$ 100 e o valor justo de \$ 150. Ela é mensurada utilizando o método de valor justo do Pronunciamento Técnico CPC 28. Ela inclui terreno com o custo de \$ 40 e o valor justo de \$ 60 e o prédio com o custo de \$ 60 e o valor justo de \$ 90. O terreno possui vida útil ilimitada.

A depreciação acumulada do prédio para propósitos fiscais é \$ 30. Mudanças não realizadas no valor justo da propriedade para investimento não afetam o lucro tributável. Se a propriedade para investimento for vendida por mais do que o custo, a reversão da depreciação fiscal acumulada de \$ 30 deve ser incluída no lucro tributável e tributada à alíquota fiscal normal de 30%. Para os rendimentos da venda superiores ao custo, a lei fiscal especifica alíquotas fiscais de 25% para ativos mantidos por menos de dois anos e 20% para ativos mantidos por dois anos ou mais.

Como a propriedade para investimento é mensurada utilizando o método de valor justo do Pronunciamento Técnico CPC 28, existe a presunção refutável de que a entidade deve recuperar inteiramente o valor contábil da propriedade para investimento por meio da venda. Se essa presunção não for refutada, o imposto diferido deve refletir inteiramente os efeitos fiscais da recuperação do valor contábil por meio da venda, mesmo que a entidade espere obter receita de aluguel da propriedade antes da venda.

A base fiscal do terreno, se for vendido, é \$ 40 e existe a diferença temporária tributável de \$ 20 (60 – 40). A base fiscal do prédio, se for vendido, é \$ 30 (60 – 30) e existe a diferença temporária tributável de \$ 60 (90 – 30). Como resultado, a diferença temporária tributável total relativa à propriedade para investimento é \$ 80 (20 + 60).

De acordo com o item 47, a alíquota fiscal é a alíquota que se espera aplicar ao período quando a propriedade para investimento for realizada. Dessa forma, o passivo fiscal diferido deve ser calculado conforme abaixo, se a entidade espera vender a propriedade após mantê-la por mais de dois anos:

| | Diferença Temporária Tributável | Alíquota do Tributo | Passivo Fiscal Diferido |
|---|---------------------------------|---------------------|-------------------------|
| Depreciação acumulada para fins fiscais | 30 | 30% | 9 |
| Rendimentos excedentes ao custo | 50 | 20% | 10 |
| Total | 80 | | 19 |

Se a entidade espera vender a propriedade após mantê-la por menos de dois anos, o cálculo acima deve ser alterado para aplicar a alíquota fiscal de 25%, em vez de 20%, para os rendimentos superiores ao custo.

Se, em vez disso, a entidade mantém o prédio dentro de modelo de negócios cujo objetivo é consumir substancialmente a totalidade dos benefícios econômicos incorporados ao prédio ao longo do tempo, e não por meio da venda, essa presunção deve ser refutada para o prédio. Entretanto, o terreno não é depreciable. Portanto, a presunção de recuperação por meio da venda não deve ser refutada para o terreno. Ocorre que o passivo fiscal diferido deve refletir os efeitos fiscais da recuperação do valor contábil do prédio por meio do uso e o valor contábil do terreno por meio da venda.

A base fiscal do prédio, se for utilizado, é \$ 30 (60 – 30) e existe a diferença temporária tributável de \$ 60 (90 – 30), resultando no passivo fiscal diferido de \$ 18 (60 a 30%).

A base fiscal do terreno, se for vendido, é \$ 40 e existe a diferença temporária tributável de \$ 20 (60 – 40), resultando no passivo fiscal diferido de \$ 4 (20 a 20%).

Como resultado, se a presunção de recuperação por meio da venda for refutável para o prédio, o passivo fiscal diferido relativo à propriedade para investimento é \$ 22 (18 + 4).

- 51D. A presunção refutável do item 51C também é aplicável quando o passivo fiscal diferido ou o ativo fiscal diferido resultar da mensuração da propriedade para investimento em combinação de negócios caso a entidade utilize o método do valor justo ao mensurar subsequentemente essa propriedade para investimento.
- 51E. Os itens 51B a 51D não mudam os requisitos de aplicação dos princípios dos itens 24 a 33 (diferenças temporárias dedutíveis) e dos itens 34 a 36 (prejuízos fiscais não utilizados e créditos fiscais não utilizados) deste Pronunciamento Técnico ao reconhecer e mensurar ativos fiscais diferidos.
- 52A. Em alguns países, o tributo sobre o lucro pode ser devido a uma taxa mais alta ou mais baixa se parte ou todo o lucro líquido ou lucros retidos forem pagos como dividendo aos sócios da entidade. Em outros países, o tributo sobre o lucro pode ser restituível ou devido se parte ou todo o lucro líquido ou lucros retidos forem pagos como dividendo aos sócios da entidade. Nesses países, ativos e passivos fiscais correntes ou diferidos são mensurados à alíquota do tributo aplicável a lucros não distribuídos.
- 52B. Nos países e nas circunstâncias descritas no item 52A, os efeitos tributários dos dividendos devem ser reconhecidos quando o passivo para pagamento do dividendo é reconhecido. Os efeitos tributários dos dividendos estão mais diretamente vinculados a transações ou eventos passados do que às distribuições aos proprietários. Portanto, os efeitos tributários dos dividendos devem ser reconhecidos no resultado do período conforme exigido pelo item 58, exceto na medida em que os efeitos tributários dos dividendos surjam das circunstâncias descritas no item 58, (a) e (b).

Exemplo ilustrativo dos itens 52A e 52B

O exemplo a seguir trata da mensuração dos ativos e passivos fiscais diferidos e

correntes para a entidade nos lugares onde os tributos sobre a renda são pagáveis a uma alíquota superior sobre lucros não distribuídos (50%) com o valor sendo restituído quando os lucros são distribuídos. A alíquota do tributo sobre lucros distribuídos é 35%. Ao final do período em reporte, 31 de dezembro de 20X1, a entidade não reconhece o passivo relativo a dividendos propostos ou declarados após o final do período. Como consequência, nenhum dividendo é reconhecido no ano de 20X1. O lucro tributável para 20X1 é \$ 100.000,00. A diferença temporária tributável líquida para o ano de 20X1 é de \$ 40.000,00.

A entidade reconhece o passivo fiscal corrente e a despesa tributária corrente de \$ 50.000,00. Nenhum ativo é reconhecido para o valor potencialmente recuperável como resultado de futuros dividendos. A entidade também reconhece o passivo fiscal diferido e a despesa de tributo diferido de \$ 20.000,00 (\$ 40.000,00 a 50%), representando o tributo sobre o lucro que a entidade pagará quando ela recuperar ou liquidar os valores contábeis de seus ativos e passivos com base na alíquota do tributo aplicável aos lucros não distribuídos.

Subsequentemente, em 15 de março de 20X2, a entidade reconhece dividendos de \$ 10.000,00 provenientes de lucros operacionais anteriores como passivo.

Em 15 de março de 20X2 a entidade deve reconhecer a recuperação de tributo sobre o lucro de \$ 1.500,00 (15% dos dividendos reconhecidos como passivo) como ativo fiscal corrente e como redução da despesa tributária corrente de 20X2.

53. Ativos e passivos fiscais diferidos não devem ser descontados (ajustados a valor presente).
54. A determinação confiável de ativos e passivos fiscais diferidos sobre a base descontada a valor presente exige uma programação detalhada da periodicidade da reversão de cada diferença temporária. Em diversos casos, essa programação é impraticável ou altamente complexa. Portanto, não é apropriado exigir desconto, a valor presente, de ativos e passivos fiscais diferidos. Permitir, mas não exigir o desconto resultaria em ativos e passivos fiscais diferidos que não seriam comparáveis entre entidades. Portanto, este Pronunciamento não exige nem permite o desconto a valor presente de ativos ou passivos fiscais diferidos.
55. As diferenças temporárias devem ser determinadas por referência ao valor contábil do ativo ou do passivo. Isso se aplica mesmo quando esse valor contábil é ele mesmo determinado em bases descontadas a valor presente, como, por exemplo, no caso de obrigações de benefícios de aposentadoria (ver Pronunciamento Técnico CPC 33 – Benefícios a Empregados).
56. O valor contábil do ativo fiscal diferido deve ser revisado ao final de cada período de reporte. A entidade deve reduzir o valor contábil do ativo fiscal diferido na medida em que não seja mais provável que lucro tributável suficiente estará disponível para permitir que o benefício de parte ou de todo aquele ativo fiscal diferido possa ser utilizado. Qualquer redução do ativo fiscal diferido deve ser revertida na medida em que se torne provável que lucro tributável suficiente estará disponível.

Reconhecimento de tributo diferido e corrente

57. A contabilização dos efeitos de tributo diferido e corrente de transação ou outro evento é

consistente com a contabilização da própria transação ou do próprio evento. Os itens 58 a 68C implementam esse princípio.

Itens reconhecidos no resultado

58. Os tributos correntes e diferidos devem ser reconhecidos como receita ou despesa e incluídos no resultado do período, exceto quando o tributo provenha de:
- (a) transação ou evento que é reconhecido no mesmo período ou em um período diferente, fora do resultado, em outros resultados abrangentes ou diretamente no patrimônio líquido (ver itens 61A a 65); ou
 - (b) combinação de negócios (ver itens 66 a 68).
59. A maior parte dos passivos fiscais diferidos e dos ativos fiscais diferidos surgem quando a receita ou a despesa estão incluídas no lucro contábil do período, mas estão incluídas no lucro tributável (prejuízo fiscal) em período diferente. O tributo diferido resultante deve ser reconhecido no resultado. São exemplos:
- (a) receitas de juros, *royalties* ou dividendos são recebidas em atraso e incluídas no lucro contábil em base proporcional ao tempo de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 30 – Receitas, mas são incluídas em lucro tributável (prejuízo fiscal) em regime de caixa; e
 - (b) custos de ativos intangíveis que tenham sido capitalizados de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 04 – Ativo Intangível e estão sendo amortizados no resultado, mas foram deduzidos para fins fiscais quando eles foram incorridos.
60. O valor contábil de ativos e passivos fiscais diferidos pode ser alterado, mesmo que não exista nenhuma alteração no valor das diferenças temporárias relacionadas. Isso pode resultar, por exemplo, de:
- (a) alteração nas alíquotas do tributo ou na legislação fiscal;
 - (b) avaliação da recuperabilidade dos ativos fiscais diferidos; ou
 - (c) alteração na maneira esperada de recuperação de ativo.

O tributo diferido resultante é reconhecido no resultado, exceto quando ele estiver relacionado a itens previamente reconhecidos fora do resultado (ver item 63).

Itens reconhecidos fora da demonstração do resultado

61. (Eliminado).
- 61A. Tributo corrente ou tributo diferido devem ser reconhecidos fora do resultado se o tributo se referir a itens que são reconhecidos no mesmo período ou em período diferente, fora do resultado. Portanto, o tributo corrente e o diferido que se relacionam a itens que são reconhecidos no mesmo ou em período diferente:

- (a) em outros resultados abrangentes, devem ser reconhecidos em outros resultados abrangentes (ver item 62);
 - (b) diretamente no patrimônio líquido, devem ser reconhecidos diretamente no patrimônio líquido (ver item 62A).
62. Os Pronunciamentos, Interpretações e Orientações do Comitê de Pronunciamentos Contábeis exigem ou permitem que itens específicos sejam reconhecidos em outros resultados abrangentes. Exemplos desses itens são:
- (a) alteração no valor contábil advinda da reavaliação do Imobilizado, quando legalmente permitida (ver o Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado); e
 - (b) (eliminado);
 - (c) diferenças de câmbio advindas da conversão de demonstrações contábeis de operação em moeda estrangeira (ver o Pronunciamento Técnico CPC 02 – Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis);
 - (d) (eliminado).
- 62A. Os Pronunciamentos, Interpretações e Orientações do Comitê de Pronunciamentos Contábeis exigem ou permitem que itens específicos sejam creditados ou debitados diretamente no patrimônio líquido. Exemplos desses itens são:
- (a) ajuste no balanço de abertura de lucros retidos resultantes tanto de mudança na política contábil que é aplicada retrospectivamente ou da correção de erro (ver o Pronunciamento Técnico CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro); e
 - (b) valores advindos de reconhecimento inicial do componente de patrimônio de instrumento financeiro híbrido (ver item 23).
63. Em circunstâncias excepcionais, pode ser difícil determinar o valor do tributo corrente e diferido que se relaciona com os itens reconhecidos fora do resultado (em outros resultados abrangentes ou diretamente no patrimônio líquido). Isso pode ser o caso, por exemplo, quando:
- (a) existem alíquotas progressivas de tributo sobre o lucro e é impossível determinar a alíquota na qual um componente específico de lucro tributável (prejuízo fiscal) foi tributado;
 - (b) a alteração na alíquota do tributo ou outras regras fiscais afetam o ativo ou o passivo fiscal diferido relacionado (no todo ou em parte) com um item que foi previamente reconhecido fora de resultado; ou
 - (c) a entidade determina que um ativo fiscal diferido deva ser reconhecido, ou não deva mais ser reconhecido na sua totalidade, e o ativo fiscal diferido está relacionado (no

todo ou em parte) com um item que foi previamente reconhecido fora do resultado.

Nesses casos, o tributo corrente e o tributo diferido relacionados aos itens que são reconhecidos fora de resultado devem estar baseados na alocação proporcional do tributo corrente e diferido da entidade na jurisdição fiscal competente, ou mensurados de acordo com outro método que realize uma alocação mais apropriada nas circunstâncias.

64. A entidade deve transferir a cada período, da reserva de reavaliação para lucros acumulados, o valor igual à diferença entre a depreciação ou amortização de ativo reavaliado e a depreciação ou amortização baseada no custo daquele ativo. O valor transferido deve estar líquido de qualquer tributo diferido relacionado. Considerações similares devem ser aplicadas às transferências feitas na alienação de item do imobilizado.
65. Quando o ativo é reavaliado para fins fiscais e essa reavaliação está relacionada com a reavaliação contábil de período anterior, ou com aquela que se espera seja realizada em período futuro, se permitida legalmente, os efeitos fiscais tanto da reavaliação do ativo quanto do ajuste da base fiscal são reconhecidos em outros resultados abrangentes nos períodos nos quais eles ocorrem. Entretanto, se a reavaliação para fins fiscais não está relacionada à reavaliação contábil de período anterior, ou com aquele que se espera seja realizada em período futuro, os efeitos fiscais do ajuste da base fiscal são reconhecidos no resultado.
- 65A. Quando a entidade paga dividendos aos seus sócios, pode ser exigida a pagar uma parcela dos dividendos às autoridades tributárias em nome dos sócios. Esse valor é referido como tributo retido na fonte. Esse valor pago ou devido às autoridades tributárias deve ser debitado no patrimônio líquido como parte dos dividendos.

Tributo diferido advindo de combinação de negócios

66. Conforme explicado nos itens 19 e 26(c), diferenças temporárias podem surgir em combinação de negócios. De acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 15 – Combinação de Negócios, a entidade deve reconhecer quaisquer ativos fiscais diferidos resultantes (na medida em que tais ativos fiscais atendam aos critérios de reconhecimento do item 24) ou passivos fiscais diferidos como ativos e passivos identificáveis na data da aquisição. Consequentemente, aqueles ativos fiscais diferidos e passivos fiscais diferidos afetam o valor do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) ou ganho na compra que a entidade reconhece. Entretanto, de acordo com o item 15(a), a entidade não deve reconhecer passivos fiscais diferidos advindos de reconhecimento inicial do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*).
67. Como resultado de combinação de negócios, a probabilidade de realizar o ativo fiscal diferido do adquirente pode ser alterada. O adquirente pode considerar provável que ele irá recuperar seu próprio ativo fiscal diferido que não foi reconhecido antes da combinação de negócios. Por exemplo, o adquirente pode ser capaz de utilizar o benefício de seus prejuízos fiscais não utilizados contra o futuro lucro tributável da entidade adquirida. Alternativamente, como resultado da combinação de negócios, pode não mais ser provável que futuros lucros tributáveis permitam que o ativo fiscal diferido seja recuperado. Nesses casos, o adquirente deve reconhecer uma alteração no ativo fiscal diferido no período da combinação de negócios, mas não o inclui como parte da contabilização para a combinação de negócios.

Portanto, o adquirente não leva isso em consideração na mensuração do valor do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) ou ganho de compra vantajosa que ele reconhece na combinação de negócios.

68. O benefício potencial da compensação de prejuízos fiscais de uma entidade com o lucro da adquirida ou outros ativos fiscais diferidos pode não satisfazer os critérios para reconhecimento em separado quando a combinação de negócios é inicialmente contabilizada, mas pode ser realizada subsequentemente. A entidade deverá reconhecer os benefícios do tributo diferido adquirido que ela realiza depois da combinação de negócios como segue:
- (a) benefícios de tributo diferido adquirido reconhecidos dentro do período de mensuração que resultam de novas informações sobre fatos e circunstâncias que existiam na data da aquisição devem ser aplicados para reduzir o valor contábil de qualquer ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) relacionado com aquela aquisição. Se o valor contábil daquele *goodwill* é zero, quaisquer benefícios de tributo diferido remanescentes devem ser reconhecidos no resultado;
 - (b) todos os outros benefícios de tributo diferido adquirido, quando realizados, devem ser reconhecidos no resultado (ou, se este Pronunciamento assim exigir, fora do resultado).

Tributo corrente e diferido advindo de transação com pagamento baseado em ações

- 68A. Em alguns países, se a entidade receber uma dedução do tributo (um valor que é dedutível para determinar o lucro tributável) que se relaciona com a remuneração paga em ações, opções de ações ou outros instrumentos patrimoniais da entidade, o valor da dedução do tributo pode divergir da despesa de remuneração acumulada relacionada, e pode surgir em período contábil posterior. Por exemplo, em alguns países a entidade pode reconhecer uma despesa correspondente aos serviços de empregados recebidos como pagamento pelas opções de ações concedidas, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 10 – Pagamento Baseado em Ações, e não ter direito à dedução de tributo até que as opções de ações sejam exercidas, com a mensuração da dedução do tributo baseada no preço da ação da entidade na data do exercício.
- 68B. Da mesma forma como acontece com os gastos com pesquisa tratados nos itens 9 e 26(b) deste Pronunciamento, a diferença entre a base fiscal dos serviços de empregados recebidos até a data (valor permitido pelas autoridades tributárias como dedução em períodos futuros, como no caso de provisão para benefícios pós-emprego – aposentadoria, por exemplo) e o valor contábil zero (por terem esses valores sido considerados como despesa, por exemplo), é uma diferença temporária dedutível que resulta em ativo fiscal diferido. Noutra situação, se o valor que as autoridades tributárias vierem a permitir como dedução em períodos futuros não for conhecido ao final do período, ele deve ser estimado com base nas informações disponíveis ao final do período. Por exemplo, se o valor que as autoridades tributárias vierem eventualmente a permitir como dedução nos períodos futuros depende do preço da ação da entidade em data futura, a mensuração da diferença temporária dedutível deve estar baseada no preço da ação da entidade ao final do período.
- 68C. Conforme indicado no item 68A, o valor da dedução fiscal (ou dedução fiscal estimada, mensurada de acordo com o item 68B) pode divergir da despesa de remuneração acumulada a ela relacionada. O item 58 do Pronunciamento exige que o tributo corrente e o tributo

diferido sejam reconhecidos como receita ou despesa e incluídos no resultado do período exceto quando o tributo advenha de: (a) transação ou evento que é reconhecido no mesmo período ou em período diferente, fora do resultado, ou (b) combinação de negócios. Se o valor da dedução fiscal (ou dedução fiscal estimada) exceder o valor da despesa de remuneração acumulada a ela relacionada, isso indica que a dedução fiscal se relaciona não somente com a despesa de remuneração, mas também com um item do patrimônio líquido. Nessa situação, o excesso do tributo corrente ou diferido associado deve ser reconhecido diretamente no patrimônio líquido.

Apresentação

Ativos e passivos fiscais

69. (Eliminado).

70. (Eliminado).

Compensação de saldos

71. A entidade deve compensar os ativos fiscais correntes e os passivos fiscais correntes se, e somente se, a entidade:

- (a) tiver o direito legalmente executável para compensar os valores reconhecidos; e
- (b) pretender liquidar em bases líquidas, ou realizar o ativo e liquidar o passivo simultaneamente.

72. Embora os ativos e os passivos fiscais correntes sejam reconhecidos e mensurados separadamente, a compensação no balanço patrimonial está sujeita aos critérios similares àqueles estabelecidos para os instrumentos financeiros no Pronunciamento Técnico CPC 39 - Instrumentos Financeiros: Apresentação. A entidade tem normalmente o direito legalmente executável de compensar o ativo fiscal corrente contra um passivo fiscal corrente quando eles se relacionarem com tributos sobre o lucro lançados pela mesma autoridade tributária e a legislação tributária permitir que a entidade faça ou receba um único pagamento líquido.

73. Nas demonstrações contábeis consolidadas, o ativo fiscal corrente da entidade em um grupo é compensado contra o passivo fiscal corrente de outra entidade no grupo se, e somente se, as entidades referidas tiverem o direito legalmente executável de fazer ou receber um único pagamento líquido e as entidades pretendam fazer ou receber esse pagamento líquido ou recuperar o ativo e liquidar o passivo simultaneamente.

74. A entidade deve compensar os ativos fiscais diferidos e os passivos fiscais diferidos se, e somente se:

- (a) a entidade tem o direito legalmente executável de compensar os ativos fiscais correntes contra os passivos fiscais correntes; e
- (b) os ativos fiscais diferidos e os passivos fiscais diferidos estão relacionados com tributos sobre o lucro lançados pela mesma autoridade tributária:

- (i) na mesma entidade tributável; ou
- (ii) nas entidades tributáveis diferentes que pretendem liquidar os passivos e os ativos fiscais correntes em bases líquidas, ou realizar os ativos e liquidar os passivos simultaneamente, em cada período futuro no qual se espera que valores significativos dos ativos ou passivos fiscais diferidos sejam liquidados ou recuperados.

75. Para evitar a necessidade de programação detalhada da periodicidade da reversão de cada diferença temporária, este Pronunciamento exige que a entidade compense o ativo fiscal diferido contra o passivo fiscal diferido da mesma entidade tributável se, e somente se, eles se referirem ao tributo sobre o lucro lançado pela mesma autoridade tributária e a entidade tenha o direito legalmente executável de compensar os ativos fiscais correntes contra os passivos fiscais correntes.
76. Em raras circunstâncias, a entidade pode ter o direito legalmente executável de compensar, e a intenção de liquidar pelo valor líquido, por alguns períodos, mas não para os outros. Nessas raras circunstâncias, programação detalhada pode ser exigida para estabelecer confiavelmente se o passivo fiscal diferido da entidade tributável resultar em aumentos de pagamentos de tributos no mesmo período em que um ativo fiscal diferido de outra entidade tributável resultar na redução dos pagamentos por aquela segunda entidade tributável.

Despesa tributária

Despesa (receita) tributária relacionada a resultado de atividades ordinárias (operacionais)

77. A despesa (receita) tributária relacionada a resultado de atividades ordinárias (operacionais) deve ser apresentada na demonstração do resultado.
- 77A. (Eliminado).

Diferença de câmbio sobre ativo ou passivo diferido no exterior

78. O Pronunciamento Técnico CPC 02 – Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis exige que determinadas diferenças de câmbio sejam reconhecidas como receita ou despesa, mas não especifica onde tais diferenças devem ser apresentadas na demonstração do resultado abrangente. Consequentemente, onde as diferenças de câmbio sobre ativos ou passivos de tributo estrangeiro diferidos forem reconhecidas na demonstração do resultado abrangente, tais diferenças podem também ser classificadas como despesa (receita) de tributo diferido, se aquela apresentação for considerada como sendo a mais útil para os usuários das demonstrações contábeis.

DIVULGAÇÃO

79. Os principais componentes da despesa (receita) tributária devem ser divulgados separadamente.

80. Os componentes da despesa (receita) tributária podem incluir:
- (a) despesa (receita) tributária corrente;
 - (b) quaisquer ajustes reconhecidos no período para o tributo corrente de períodos anteriores;
 - (c) valor da despesa (receita) com tributo diferido relacionado com a origem e a reversão de diferenças temporárias;
 - (d) valor da despesa (receita) com tributo diferido relacionado com as alterações nas alíquotas do tributo ou com a imposição de novos tributos;
 - (e) valor dos benefícios provenientes de prejuízo fiscal não reconhecido previamente, crédito fiscal ou diferença temporária de período anterior, o qual é utilizado para reduzir a despesa tributária corrente;
 - (f) valor do benefício de prejuízo fiscal, crédito fiscal ou diferença temporária não reconhecida previamente de período anterior, o qual é utilizado para reduzir a despesa com tributo diferido;
 - (g) despesa com tributo diferido proveniente da baixa, ou reversão de baixa anterior, de ativo fiscal diferido de acordo com item 56; e
 - (h) valor da despesa (receita) tributária relacionada àquelas alterações nas políticas e aos erros contábeis que estão incluídos em lucros ou prejuízos de acordo com Pronunciamento Técnico CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro, porque tais valores não podem ser contabilizadas retrospectivamente.
81. O que está descrito a seguir também deve ser divulgado separadamente:
- (a) tributos diferido e corrente somados relacionados com os itens que são debitados ou creditados diretamente no patrimônio líquido (ver item 62A);
 - (ab) valor do tributo sobre o lucro relacionado a cada componente de outros resultados abrangentes (ver o item 62 e o Pronunciamento Técnico CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis);
 - (b) (eliminado);
 - (c) explicação do relacionamento entre a despesa (receita) tributária e o lucro contábil em uma ou em ambas as seguintes formas:
 - (i) conciliação numérica entre despesa (receita) tributária e o produto do lucro contábil multiplicado pelas alíquotas aplicáveis de tributos, evidenciando também as bases sobre as quais as alíquotas aplicáveis de tributos estão sendo computadas; ou
 - (ii) conciliação numérica entre a alíquota média efetiva de tributo e a alíquota

aplicável, divulgando também a base sobre a qual a alíquota aplicável de tributo é computada;

- (d) explicação das alterações nas alíquotas aplicáveis de tributos comparadas com o período contábil anterior;
- (e) valor (e a data de expiração, se houver) das diferenças temporárias dedutíveis, prejuízos fiscais não utilizados, e créditos fiscais não utilizados para os quais nenhum ativo fiscal diferido está sendo reconhecido no balanço patrimonial;
- (f) valor total das diferenças temporárias associadas com investimento em controladas, filiais e coligadas e participações em empreendimentos sob controle conjunto (*joint ventures*), em relação às quais os passivos fiscais diferidos não foram reconhecidos (ver item 39);
- (g) com relação a cada tipo de diferença temporária e a cada tipo de prejuízos fiscais não utilizados e créditos fiscais não utilizados:
 - (i) valor dos ativos e passivos fiscais diferidos reconhecidos no balanço patrimonial para cada período apresentado;
 - (ii) valor da receita ou despesa fiscal diferida reconhecida no resultado, se esta não é evidente a partir das alterações nos valores reconhecidos no balanço;
- (h) com relação a operações descontinuadas, a despesa tributária relacionada a:
 - (i) ganho ou perda com a descontinuidade; e
 - (ii) resultado das atividades ordinárias (operacionais) da operação descontinuada para o período, juntamente com os valores correspondentes a cada período anterior apresentado;
- (i) valor dos efeitos tributários de dividendos aos sócios da entidade que foram propostos ou declarados antes das demonstrações contábeis terem sido autorizadas para emissão, mas não estão reconhecidos como passivo nas demonstrações contábeis;
- (j) se a combinação de negócios na qual a entidade é a adquirente causa alteração no valor reconhecido do seu ativo fiscal diferido pré-aquisição (ver item 67), o valor daquela alteração; e
- (k) se os benefícios do tributo diferido adquiridos em combinação de negócios não são reconhecidos na data da aquisição, mas são reconhecidos após a data da aquisição (ver o item 68), uma descrição do evento ou alteração nas circunstâncias que causaram o reconhecimento dos benefícios do tributo diferido.

82. A entidade deve divulgar o valor do ativo fiscal diferido e a natureza da evidência que comprova o seu reconhecimento, quando:

- (a) a utilização do ativo fiscal diferido depende de lucros futuros tributáveis superiores aos

lucros advindos da reversão de diferenças temporárias tributáveis existentes; e

(b) a entidade tenha sofrido prejuízo quer no período corrente quer no período precedente na jurisdição fiscal com o qual o ativo fiscal diferido está relacionado.

82A. Nas circunstâncias descritas no item 52A, a entidade deve divulgar a natureza dos potenciais efeitos do tributo sobre o lucro que resultariam do pagamento de dividendos aos seus sócios. Além disso, a entidade deve divulgar os valores dos efeitos potenciais do tributo sobre o lucro facilmente determináveis, e se existem quaisquer efeitos potenciais do tributo sobre o lucro que não sejam facilmente determináveis.

83. (Eliminado).

84. As divulgações exigidas pelo item 81(c) possibilitam aos usuários de demonstrações contábeis entenderem se o relacionamento entre a despesa (receita) tributária e o lucro contábil é incomum e entenderem os fatores significativos que poderiam afetar o relacionamento no futuro. O relacionamento entre despesa (receita) tributária e lucro contábil pode ser afetado por fatores como: receita que é isenta de tributação, despesas que não são dedutíveis para determinar o lucro tributável (prejuízo fiscal), o efeito dos prejuízos fiscais e o efeito de alíquotas de tributação de fisco estrangeiro.

85. Ao explicar o relacionamento entre despesa (receita) tributária e o lucro contábil, a entidade usa a alíquota de tributo aplicável que proporciona a informação mais significativa aos usuários de suas demonstrações contábeis. Muitas vezes, a alíquota mais significativa é a alíquota doméstica do tributo no país no qual a entidade está domiciliada, agregando a alíquota aplicada para tributos nacionais com as alíquotas aplicadas para quaisquer tributos locais que são computadas em um nível substancialmente similar de lucro tributável (prejuízo fiscal). Entretanto, para a entidade que opera em diversas jurisdições, pode ser mais significativo agregar conciliações separadas elaboradas mediante utilização da alíquota doméstica em cada jurisdição individual.

O exemplo a seguir ilustra como a seleção da alíquota do tributo afeta a apresentação da conciliação numérica.

Exemplo ilustrativo do item 85

Em 19X2, a entidade tem lucro contábil na sua própria jurisdição (país A) de \$ 1.500 (19X1: \$ 2.000) e no país B de \$ 1.500 (19X1: 500). A alíquota é de 30% no país A e de 20% no país B. No país A, as despesas de \$ 100 (19X1: \$ 200) não são dedutíveis para fins fiscais.

O que segue é um exemplo da conciliação para a alíquota do tributo doméstico.

| | 19X1 | 19X2 |
|--|-------|-------|
| | \$ | \$ |
| <i>Lucro contábil</i> | 2.500 | 3.000 |
| <i>Tributo na alíquota doméstica de 30%</i> | 750 | 900 |
| <i>Efeito fiscal das despesas não dedutíveis para fins fiscais</i> | 60 | 30 |
| <i>Efeito das alíquotas de tributos menores no País B</i> | (50) | (150) |
| <i>Despesa tributária</i> | 760 | 780 |

O que segue é um exemplo da conciliação elaborada agregando conciliações separadas para cada jurisdição nacional. Por esse método, o efeito das diferenças entre a alíquota de tributação doméstica da própria entidade que apresenta o relatório e a alíquota doméstica em outras jurisdições não aparece como item separado na conciliação. A entidade pode necessitar discutir o efeito de mudanças significativas nas alíquotas, ou na composição dos lucros obtidos em diferentes jurisdições, a fim de explicar as mudanças nas alíquotas aplicáveis de tributo conforme exigido pelo item 81(d).

| | 19X1 | 19X2 |
|---|-------|-------|
| | \$ | \$ |
| Lucro contábil | 2.500 | 3.000 |
| Tributo nas alíquotas domésticas aplicáveis aos lucros no país de interesse | 700 | 750 |
| Efeito fiscal das despesas não dedutíveis para fins fiscais | 60 | 30 |
| Despesa tributária | 760 | 780 |

86. A alíquota média efetiva de tributos é a despesa (receita) tributária dividida pelo lucro contábil.
87. Frequentemente é impraticável computar o valor de passivos fiscais diferidos não reconhecidos advindos de investimento em controladas, filiais e coligadas e interesses em empreendimentos sob controle conjunto (ver item 39). Portanto, este Pronunciamento exige que a entidade divulgue o valor total de diferenças temporárias subjacentes, mas não exige a divulgação de passivos fiscais diferidos. Entretanto, onde praticável, as entidades são encorajadas a divulgar os valores dos passivos fiscais diferidos não reconhecidos porque os usuários da demonstração contábil podem considerar tais informações úteis.
- 87A. O item 82A exige que a entidade divulgue a natureza dos efeitos potenciais do tributo sobre o lucro que resultariam do pagamento de dividendos aos seus sócios. A entidade divulga as características importantes dos sistemas de tributação e os fatores que afetam o valor dos potenciais efeitos fiscais dos dividendos.
- 87B. Algumas vezes não seria praticável computar o valor total dos efeitos potenciais do tributo sobre o lucro que resultariam do pagamento de dividendos aos sócios. Esse pode ser o caso, por exemplo, quando a entidade possui grande número de controladas estrangeiras. Entretanto, mesmo em tais circunstâncias, algumas parcelas do valor total podem ser facilmente determináveis. Por exemplo, em um grupo econômico consolidado, a empresa controladora e algumas de suas controladas podem ter pago tributo a uma alíquota mais alta sobre lucros não distribuídos e estar cientes do valor que seria restituído sobre o pagamento de futuros dividendos aos sócios de lucros retidos consolidados. Nesse caso, o valor reembolsável deve ser divulgado. Se aplicável, a entidade também deve divulgar que existem efeitos potenciais adicionais de tributos sobre o lucro não facilmente determináveis. Nas demonstrações contábeis separadas da empresa controladora, se houver, a divulgação dos efeitos potenciais do tributo sobre o lucro está relacionada aos lucros retidos da empresa controladora.
- 87C. A entidade obrigada a fazer a divulgação descrita no item 82A também pode ser exigida a fazer divulgações relacionadas com diferenças temporárias associadas com investimentos em controladas, filiais e coligadas ou interesses em empreendimentos sob controle conjunto

(*joint ventures*). Nesses casos, a entidade considera isso para determinar a informação a ser divulgada conforme o item 82A. Por exemplo, a entidade pode ser solicitada a divulgar o valor agregado de diferenças temporárias associadas com investimentos em controladas para os quais nenhum passivo fiscal diferido tenha sido reconhecido (ver item 81(f)). Se for impraticável computar os valores dos passivos fiscais diferidos não reconhecidos (ver item 87), podem existir valores de potenciais efeitos da tributação de dividendos não facilmente determináveis relacionados com essas controladas.

88. A entidade deve divulgar quaisquer passivos contingentes e ativos contingentes relacionados a tributo de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes. Os passivos e os ativos contingentes podem surgir, por exemplo, de disputas não resolvidas com autoridades tributárias. Similarmente, quando as alterações nas alíquotas e leis fiscais são aprovadas ou anunciadas após período que está sendo reportado, a entidade divulga quaisquer efeitos significativos daquelas alterações em seus ativos e passivos fiscais correntes e diferidos (ver o Pronunciamento Técnico CPC 24 – Evento Subsequente).

89 a 93 (Eliminados)

94. A entidade não deve ajustar a contabilidade para combinações de negócios realizadas anteriormente à vigência deste Pronunciamento se os benefícios fiscais não satisfizeram os critérios para reconhecimento separado na data da aquisição e foram reconhecidos após a data de aquisição, a menos que os benefícios sejam reconhecidos dentro do período de mensuração e resultem de novas informações sobre fatos e circunstâncias que existiam na data da aquisição. Outros benefícios fiscais reconhecidos devem ser registrados no resultado (ou, caso este Pronunciamento assim o exija, fora do resultado).

95 a 99. Eliminados.

Apêndice A

Exemplos de diferença temporária

O Apêndice acompanha, mas não faz parte do Pronunciamento.

A. Exemplos de circunstâncias que dão margem a diferenças temporárias tributáveis

Todas as diferenças temporárias tributáveis dão margem ao passivo fiscal diferido.

Transações que afetam o resultado

1. A receita de juros é recebida posteriormente e incluída no lucro contábil em base proporcional de tempo, mas é incluída no lucro tributável em regime de caixa.
2. A receita da venda de mercadorias é incluída no lucro contábil quando as mercadorias são entregues, mas é incluída no lucro tributável quando o pagamento é recebido (observação: conforme explicado em B3 abaixo, também existe diferença temporária dedutível associada com qualquer estoque relacionado).

3. A depreciação do ativo é acelerada para fins fiscais.
4. Os custos de desenvolvimento foram capitalizados e serão amortizados na demonstração do resultado, mas foram deduzidos para determinar o lucro tributável no período em que eles foram incorridos.
5. Despesas antecipadas já foram deduzidas com base no regime de caixa para determinar o lucro tributável dos períodos corrente e anteriores.

Transações que afetam o balanço patrimonial

6. A depreciação de ativo não é dedutível para fins fiscais e nenhuma dedução estará disponível para fins fiscais quando o ativo for vendido ou sucateado. (Observação: o item 15(b) do Pronunciamento proíbe o reconhecimento do passivo fiscal diferido resultante a menos que o ativo tenha sido adquirido em combinação de negócios; consultar também o item 22 do Pronunciamento).
7. O tomador de empréstimo registra o empréstimo conforme os recursos são recebidos (que será igual ao valor devido no vencimento), menos os custos da operação. Subsequentemente, o valor contábil do empréstimo é aumentado pela amortização dos custos da operação para apuração dos lucros contábeis. Os custos de transação foram deduzidos para fins fiscais no período em que o empréstimo foi reconhecido pela primeira vez. (Observações: (1) a diferença temporária tributável é o valor dos custos de transação já deduzidos para determinar o lucro tributável dos períodos corrente e anteriores, menos o valor acumulado amortizado para lucro contábil; e (2) como o reconhecimento inicial do empréstimo afeta o lucro tributável, a exceção no item 15 (b) do Pronunciamento não se aplica. Portanto, o tomador de empréstimo reconhece o passivo fiscal diferido).
8. Um empréstimo a pagar foi mensurado no reconhecimento inicial pelo valor obtido líquido dos custos de transação. Os custos de transação são amortizados para o lucro contábil ao longo da vida do empréstimo. Esses custos de transação não são dedutíveis para determinar o lucro tributável de períodos futuros, corrente ou anteriores. (Observações: (1) a diferença temporária tributável é o valor dos custos de transação não amortizados; e (2) o item 15(b) do Pronunciamento proíbe o reconhecimento do passivo fiscal diferido resultante).
9. O componente passivo de instrumento financeiro composto (por exemplo, título conversível) é mensurado por intermédio de desconto no valor reembolsável no vencimento (consultar Pronunciamento Técnico CPC 39 – Instrumentos Financeiros: Apresentação). O desconto não é dedutível para determinar o lucro tributável (prejuízo fiscal).

Ajustes a valor justo e reavaliação

10. Ativos financeiros ou investimentos em imóveis são registrados contabilmente ao valor justo que excede o custo, mas o ajuste equivalente pode, conforme a legislação tributária, não ter efeito para fins fiscais.
11. A entidade, quando a legislação permite, pode reavaliar o ativo imobilizado (sob o tratamento do modelo de reavaliação no Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado), mas

nenhum ajuste equivalente é feito para fins fiscais (Observação: o item 61A do Pronunciamento exige que o tributo diferido relacionado seja reconhecido em outros resultados abrangentes).

Combinação de negócios e consolidação

12. O valor contábil de ativo é aumentado para o valor justo na combinação de negócios e nenhum ajuste equivalente é feito para fins fiscais. (Observar que no reconhecimento inicial o passivo fiscal diferido resultante aumenta o ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) ou reduz o valor de qualquer ganho de compra vantajosa reconhecido. Ver o item 66 do Pronunciamento).
13. Reduções no valor contábil do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) podem não ser dedutíveis para determinar o lucro tributável e o custo do *goodwill* não ser dedutível na alienação do negócio. (Observar que o item 15(a) do Pronunciamento proíbe o reconhecimento do passivo fiscal diferido resultante).
14. Perdas não realizadas resultantes de transações internas ao grupo são eliminadas pela inclusão no valor contábil do estoque ou imobilizado.
15. Lucros retidos de controladas, filiais, coligadas e empreendimentos sob controle conjunto estão incluídos nos lucros retidos consolidados, mas o tributo sobre o lucro será devido se os lucros são distribuídos para a empresa controladora que apresenta o relatório. (Observação: o item 39 do Pronunciamento proíbe o reconhecimento do passivo fiscal diferido resultante se a empresa controladora, investidor ou participante do investimento conjunto são capazes de controlar a periodicidade da reversão da diferença temporária e seja provável que a diferença temporária não venha a ser revertida no futuro previsível).
16. Investimentos em controladas, filiais ou coligadas estrangeiras ou interesses em empreendimentos sob controle conjunto são afetados pelas mudanças nas taxas de câmbio de moeda estrangeira. (Observações: (1) pode haver tanto uma diferença temporária tributável ou uma diferença temporária dedutível; e (2) o item 39 do Pronunciamento proíbe o reconhecimento do passivo fiscal diferido resultante se a empresa controladora, investidor ou participante do investimento conjunto são capazes de controlar a periodicidade da reversão da diferença temporária e seja provável que a diferença temporária venha a ser revertida no futuro previsível).
17. Os ativos e passivos não monetários da entidade são medidos na sua moeda funcional, mas o lucro tributável ou prejuízo fiscal é determinado em moeda diferente. (Observações: (1) pode haver tanto uma diferença temporária tributável ou uma diferença temporária dedutível; (2) onde houver uma diferença temporária tributável, o passivo fiscal diferido resultante é reconhecido (item 41 do Pronunciamento); e (3) o tributo diferido é reconhecido no resultado; consultar item 58 do Pronunciamento).

Hiperinflação

18. Ativos não monetários são atualizados monetariamente em termos da unidade de medida corrente ao final do período de apresentação do relatório (consultar Pronunciamento Técnico CPC 42 – Contabilidade e Evidenciação em Economia Altamente Inflacionária e nenhum ajuste equivalente é feito para fins fiscais. (Observações: (1) o tributo diferido é reconhecido

no resultado; e (2) se, além da atualização monetária, os ativos não monetários também são reavaliados, o tributo diferido relacionado com a reavaliação é reconhecido em outros resultados abrangentes, e o tributo diferido relacionado com a atualização monetária é reconhecido no resultado).

B. Exemplos de circunstâncias que dão margem a diferença temporária dedutível

Todas as diferenças temporárias dedutíveis dão origem a ativos fiscais diferidos. Entretanto, alguns ativos fiscais diferidos podem não satisfazer os critérios de reconhecimento do item 24 do Pronunciamento.

Transações que afetam o resultado

1. Custos de benefícios de aposentadoria são deduzidos para determinar o lucro contábil enquanto o serviço é fornecido pelo empregado, mas podem não ser dedutíveis na determinação do lucro tributável até que a entidade pague os benefícios de aposentadoria ou contribuições para o fundo de pensão. (Observação: diferenças temporárias dedutíveis similares surgem quando outras despesas, tais como despesas de garantia do produto ou juros, são dedutíveis em regime de caixa para determinar o lucro tributável).
2. A depreciação acumulada do ativo nas demonstrações contábeis é maior do que a depreciação acumulada permitida até o final do período que está sendo reportado para fins fiscais.
3. O custo de estoques vendidos antes do final do período que está sendo reportado é deduzido para determinar o lucro contábil quando as mercadorias ou serviços são entregues, mas é dedutível na determinação do lucro tributável quando o dinheiro é recebido. (Observação: conforme explicado em A2 acima, existe também uma diferença temporária tributável associada com contas a receber de cliente relacionadas).
4. O valor líquido realizável de item de estoque, ou o valor recuperável de item do ativo imobilizado, é menor do que o valor contábil, e a entidade por essa razão reduz o valor contábil do ativo, mas essa redução é ignorada para fins fiscais até que o ativo seja vendido.
5. Os gastos com pesquisa (ou organização ou outros custos de início de operação) são reconhecidos como despesa na apuração do lucro contábil, mas somente são permitidos como dedução para determinar o lucro tributável em período posterior.
6. A receita é diferida no balanço patrimonial, mas já foi incluída no lucro tributável nos períodos corrente ou anterior.
7. A subvenção governamental que é incluída no balanço patrimonial como receita diferida não será tributável em períodos futuros. (Observação: o item 24 do Pronunciamento proíbe o reconhecimento do ativo fiscal diferido resultante; consultar também o item 33 do Pronunciamento).

Ajustes a valor justo e reavaliação

8. Ativos financeiros ou investimentos em imóveis são registrados contabilmente ao valor justo,

o qual é menor do que o custo, mas nenhum ajuste equivalente é feito para fins fiscais.

Combinação de negócios e consolidação

9. O passivo é reconhecido ao seu valor justo em combinação de negócios, mas nenhuma das despesas relacionadas é deduzida para determinar o lucro tributável até um período posterior. (Observar que o ativo fiscal diferido resultante reduz o ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) ou aumenta o valor de qualquer ganho por compra vantajosa reconhecido. Ver o item 66 do Pronunciamento).
10. (Eliminado).
11. Lucros não realizados resultantes de transações internas ao grupo são eliminados do valor contábil dos ativos, como estoque ou ativo imobilizado, mas nenhum ajuste equivalente é feito para fins fiscais.
12. Investimentos em controladas, filiais ou coligadas estrangeiras ou participações em empreendimentos sob controle conjunto no exterior são afetados pelas mudanças nas taxas de câmbio. (Observações: (1) pode haver uma diferença temporária tributável ou uma diferença temporária dedutível; e (2) o item 44 do Pronunciamento exige o reconhecimento do ativo fiscal diferido resultante na medida em que, e somente na medida em que, é provável que: (a) a diferença temporária seja revertida em futuro previsível; e (b) haverá lucro tributável disponível contra o qual a diferença temporária possa ser utilizada).
13. Os ativos e passivos não monetários da entidade são medidos nas suas moedas funcionais, mas o lucro tributável ou o prejuízo fiscal é determinado em moeda diferente. (Observações: (1) pode haver tanto uma diferença temporária tributável ou uma diferença temporária dedutível; (2) onde houver diferença temporária dedutível, o ativo fiscal diferido resultante é reconhecido na medida em que seja provável que lucro tributável suficiente esteja disponível (item 41 do Pronunciamento); e (3) o tributo diferido é reconhecido no resultado; consultar item 58 do Pronunciamento).

C. Exemplos de circunstâncias em que o valor contábil de ativo ou passivo é igual à sua base fiscal

1. As despesas provisionadas já foram deduzidas para determinar o passivo fiscal corrente da entidade para os períodos atual ou anteriores.
2. O empréstimo a pagar é medido pelo valor originalmente recebido, e esse valor é o mesmo que o valor a pagar no vencimento final do empréstimo.
3. Despesa apropriada que nunca será dedutível para fins fiscais.
4. Receita apropriada por competência que nunca será tributável.

Apêndice B

Exemplos ilustrativos

O Apêndice acompanha, mas não faz parte do Pronunciamento. Os extratos dos balanços patrimoniais e demonstrações do resultado são fornecidos para mostrar os efeitos nessas demonstrações contábeis das transações descritas abaixo. Esses extratos não necessariamente estão de acordo com todos os requisitos de divulgação e apresentação de outros Pronunciamentos.

Todos os exemplos neste apêndice supõem que as entidades relacionadas não têm nenhuma outra transação além daquelas descritas.

Exemplo 1 – Ativos depreciáveis

A entidade compra equipamento por \$ 10.000 e deprecia-o em bases lineares durante a sua vida útil esperada de cinco anos. Para fins fiscais, o equipamento é depreciado a 25% ao ano de forma linear. Os prejuízos fiscais, na jurisdição onde está localizada a entidade, podem ser compensados contra lucro tributável dos cinco anos anteriores. No ano 0, o lucro tributável da entidade era \$ 5.000. A alíquota do tributo é de 40%.

A entidade recuperará o valor contábil do equipamento usando-o para fabricar mercadorias para revenda. Portanto, o cálculo do tributo atual da entidade é o seguinte:

| | Ano (\$) | | | | |
|---|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|
| | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Receita tributável | 2.000 | 2.000 | 2.000 | 2.000 | 2.000 |
| Depreciação para fins fiscais | <u>2.500</u> | <u>2.500</u> | <u>2.500</u> | <u>2.500</u> | <u>0</u> |
| Lucro tributável (perda fiscal) | <u>(500)</u> | <u>(500)</u> | <u>(500)</u> | <u>(500)</u> | <u>2.000</u> |
| Despesa (receita) tributária corrente a 40% | <u>(200)</u> | <u>(200)</u> | <u>(200)</u> | <u>(200)</u> | <u>800</u> |

A entidade reconhece o ativo fiscal corrente ao final dos anos 1 a 4 porque ela recupera o benefício do prejuízo fiscal contra o lucro tributável do ano 0.

As diferenças temporárias associadas com o equipamento e o ativo e o passivo fiscal diferido resultante e a receita e a despesa tributária diferida são como segue:

| | Ano (\$) | | | | |
|---------------------------------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|
| | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Valor contábil | 8.000 | 6.000 | 4.000 | 2.000 | 0 |
| Base do tributo | <u>7.500</u> | <u>5.000</u> | <u>2.500</u> | <u>0</u> | <u>0</u> |
| Diferença temporária tributável | <u>500</u> | <u>1.000</u> | <u>1.500</u> | <u>2.000</u> | <u>0</u> |
| Passivo fiscal diferido de abertura | 0 | 200 | 400 | 600 | 800 |
| Despesa (receita) tributária diferida | <u>200</u> | <u>200</u> | <u>200</u> | <u>200</u> | <u>(800)</u> |
| Passivo fiscal diferido no fechamento | <u>200</u> | <u>400</u> | <u>600</u> | <u>800</u> | <u>0</u> |

A entidade reconhece o passivo fiscal diferido nos anos 1 a 4 porque a reversão da diferença temporária tributável cria uma receita tributável nos anos subsequentes. A demonstração do resultado da entidade é o seguinte:

| | Ano (\$) | | | | |
|-------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|
| | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Receita | 2.000 | 2.000 | 2.000 | 2.000 | 2.000 |
| Depreciação | <u>2.000</u> | <u>2.000</u> | <u>2.000</u> | <u>2.000</u> | <u>2.000</u> |

| | | | | | |
|---------------------------------------|------------|------------|------------|------------|--------------|
| Lucro antes do tributo | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Despesa (receita) tributária corrente | (200) | (200) | (200) | (200) | 800 |
| Despesa (receita) tributária diferida | <u>200</u> | <u>200</u> | <u>200</u> | <u>200</u> | <u>(800)</u> |
| Despesa (receita) tributária total | <u>0</u> | <u>0</u> | <u>0</u> | <u>0</u> | <u>0</u> |
| Lucro para o período | <u>0</u> | <u>0</u> | <u>0</u> | <u>0</u> | <u>0</u> |

Exemplo 2 – Ativos e passivos fiscais diferidos

O exemplo trata de entidade durante um período de dois anos, X5 e X6. Em X5 a alíquota de tributo sobre o lucro vigente era de 40% do lucro tributável. Em X6 a alíquota de tributo sobre o lucro vigente era de 35% do lucro tributável.

Doações para caridade são reconhecidas como despesa quando elas são pagas e não são dedutíveis para fins fiscais.

Em X5, a entidade foi notificada pelas autoridades competentes de que elas pretendiam impetrar uma ação contra a entidade relacionada à emissão de enxofre. Embora em dezembro de X6 a ação ainda não tenha sido apresentada nos tribunais, a entidade reconheceu um passivo de \$ 700 em X5, sendo a sua melhor estimativa da multa advinda da ação. Multas não são dedutíveis para fins fiscais.

Em X2, a entidade incorreu em \$ 1.250 de custos relacionados ao desenvolvimento de novo produto. Esses custos foram deduzidos para fins fiscais em X2. Para fins contábeis, a entidade capitalizou esse gasto e amortizou-o em bases lineares durante cinco anos. Em 31/12/X4, o saldo não amortizado desses custos de desenvolvimento de produto era de \$ 500.

Em X5, a entidade celebrou contrato com seus empregados para fornecer benefícios de planos de saúde para os aposentados. A entidade reconhece como despesa o custo desse plano, na medida em que os empregados fornecem serviços. Nenhum pagamento para os aposentados foi feito por esses benefícios em X5 ou X6. Os custos do plano de saúde são dedutíveis para fins fiscais quando os pagamentos são feitos aos aposentados. A entidade avaliou que é provável que vá existir lucro tributável disponível contra o qual qualquer ativo fiscal diferido resultante possa ser utilizado.

Os edifícios são depreciados para fins contábeis a 5% ao ano em base linear e a 10% ao ano em bases lineares para fins fiscais. Os veículos são depreciados para fins contábeis a 20% ao ano em bases lineares e a 25% ao ano em bases lineares para fins fiscais. A depreciação total do ano é debitada para fins contábeis no ano em que o ativo é adquirido.

Em 01/01/X6, o edifício foi reavaliado em \$ 65.000 e a entidade estimou que a vida útil remanescente do edifício era de 20 anos a partir da data da reavaliação. A reavaliação não afetou o lucro tributável em X6 e as autoridades tributárias não ajustaram a base fiscal do edifício para refletir a reavaliação. Em X6, a entidade transferiu \$ 1.033 da reserva de reavaliação para lucros acumulados. Isso representa a diferença de \$ 1.590 entre a depreciação real do edifício (\$ 3.250) e a depreciação equivalente com base no custo do edifício (\$ 1.660, o qual é o valor contábil em 01/01/X6 de \$ 33.200 dividido pela vida útil remanescente de 20 anos), menos o tributo diferido relacionado de \$ 557 (consultar item 64 do Pronunciamento).

Despesa tributária corrente

| | |
|----|----|
| \$ | \$ |
| X5 | X6 |

| | | |
|--------------------------------------|---------------|---------------|
| Lucro contábil | 8.775 | 8.740 |
| <i>Adições</i> | | |
| Depreciação para fins contábeis | 4.800 | 8.250 |
| Doações para caridade | 500 | 350 |
| Multa por poluição ambiental | 700 | - |
| Custos de desenvolvimento de produto | 250 | 250 |
| Benefícios de plano de saúde | 2.000 | 1.000 |
| | <u>17.025</u> | <u>18.590</u> |
| <i>Exclusões</i> | | |
| Depreciação para fins fiscais | (8.100) | (11.850) |
| Lucro tributável | <u>8.925</u> | <u>6.740</u> |
| | | |
| Despesa fiscal corrente a 40% | <u>3.570</u> | |
| Despesa fiscal corrente a 35% | | <u>2.359</u> |

Valores contábeis do ativo imobilizado

| | \$ | \$ | \$ |
|--|-----------------|-----------------|---------------|
| <i>Custo</i> | <i>Edifício</i> | <i>Veículos</i> | <i>Total</i> |
| Saldo em 31/12/X4 | 50.000 | 10.000 | 60.000 |
| Adições X5 | <u>6.000</u> | - | <u>6.000</u> |
| Saldo em 31/12/X5 | 56.000 | 10.000 | 66.000 |
| Eliminação da depreciação acumulada na reavaliação em 01/01/X6 | (22.800) | - | (22.800) |
| Reavaliação em 01/01/X6 | <u>31.800</u> | - | <u>31.800</u> |
| Saldo em 01/01/X6 | 65.000 | 10.000 | 75.000 |
| Adições X6 | - | <u>15.000</u> | <u>15.000</u> |
| | <u>65.000</u> | <u>25.000</u> | <u>90.000</u> |
| | | | |
| <i>Depreciação acumulada</i> | 5% | 20% | |
| Saldo em 31/12/X4 | 20.000 | 4.000 | 24.000 |
| Depreciação X5 | <u>2.800</u> | <u>2.000</u> | <u>4.800</u> |
| Saldo em 31/12/X5 | 22.800 | 6.000 | 28.800 |
| Reavaliação em 01/01/X6 | (22.800) | - | (22.800) |
| Saldo em 01/01/X6 | - | 6.000 | 6.000 |
| Depreciação X6 | <u>3.250</u> | <u>5.000</u> | <u>8.250</u> |
| Saldo em 31/12/X6 | <u>3.250</u> | <u>11.000</u> | <u>14.250</u> |
| <i>Saldo Contábil</i> | | | |
| 31/12/X4 | <u>30.000</u> | <u>6.000</u> | <u>36.000</u> |
| 31/12/X5 | <u>33.200</u> | <u>4.000</u> | <u>37.200</u> |
| 31/12/X6 | <u>61.750</u> | <u>14.000</u> | <u>75.750</u> |

Base fiscal do ativo imobilizado

| | \$ | \$ | \$ |
|-------------------|-----------------|-----------------|---------------|
| <i>Custo</i> | <i>Edifício</i> | <i>Veículos</i> | <i>Total</i> |
| Saldo em 1/12/X4 | 50.000 | 10.000 | 60.000 |
| Adições X5 | <u>6.000</u> | - | <u>6.000</u> |
| Saldo em 31/12/X5 | 56.000 | 10.000 | 66.000 |
| Adições X6 | - | <u>15.000</u> | <u>15.000</u> |
| Saldo em 31/12/X6 | <u>56.000</u> | <u>25.000</u> | <u>81.000</u> |

| | | | |
|------------------------------|---------------|---------------|---------------|
| <i>Depreciação acumulada</i> | 10% | 25% | |
| Saldo em 31/12/X4 | 40.000 | 5.000 | 45.000 |
| Depreciação X5 | <u>5.600</u> | <u>2.500</u> | <u>8.100</u> |
| Saldo em 31/12/X5 | 45.600 | 7.500 | 53.100 |
| Depreciação X 6 | <u>5.600</u> | <u>6.250</u> | <u>11.850</u> |
| Saldo em 31/12/X6 | <u>51.200</u> | <u>13.750</u> | <u>64.950</u> |
| <i>Base Fiscal</i> | | | |
| 31/12/X4 | <u>10.000</u> | <u>5.000</u> | <u>15.000</u> |
| 31/12/X5 | <u>10.400</u> | <u>2.500</u> | <u>12.900</u> |
| 31/12/X6 | <u>4.800</u> | <u>11.250</u> | <u>16.050</u> |

Ativos e passivos fiscais diferidos e despesas em 31/12/X4

| | \$ Saldo Contábil | \$ Base Fiscal | \$ Diferenças temporárias |
|--|-------------------------|----------------------|---------------------------------|
| Contas a receber | 500 | 500 | - |
| Estoque | 2.000 | 2.000 | - |
| Custos de desenvolvimento de produto | 500 | - | 500 |
| Investimentos | 33.000 | 33.000 | - |
| Imobilizado | <u>36.000</u> | <u>15.000</u> | <u>21.000</u> |
| TOTAL DO ATIVO | <u>72.000</u> | <u>50.500</u> | <u>21.500</u> |
| Tributo sobre o lucro corrente a pagar | 3.000 | 3.000 | - |
| Contas a pagar | 500 | 500 | - |
| Multas a pagar | - | - | - |
| Passivo por benefícios de plano de saúde | - | - | - |
| Dívidas a longo prazo | 20.000 | 20.000 | - |
| Tributo sobre o lucro diferido | <u>8.600</u> | <u>8.600</u> | - |
| TOTAL DO PASSIVO | 32.100 | 32.100 | |
| Capital social | 5.000 | 5.000 | - |
| Reserva de reavaliação | - | - | - |
| Lucros acumulados | 34.900 | 13.400 | - |
| TOTAL DO PASSIVO E DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO | <u>72.000</u> | <u>50.500</u> | |
| DIFERENÇAS TEMPORÁRIAS | | | <u>21.500</u> |
| Passivo fiscal diferido | | 21.500 a 40% | 8.600 |
| Ativo fiscal diferido | - | - | - |
| Passivo fiscal diferido líquido | | | <u>8.600</u> |

Ativos e passivos fiscais diferidos e despesas em 31/12/X5

| | Saldo Contábil | Base Fiscal | Diferenças temporárias |
|------------------|-------------------|----------------|---------------------------|
| Contas a receber | 500 | 500 | - |
| Estoque | 2.000 | 2.000 | - |

| | | | |
|---|---------------|---------------|----------------|
| Custos de desenvolvimento de produto | 250 | - | 250 |
| Investimentos | 33.000 | 33.000 | - |
| Imobilizado | <u>37.200</u> | <u>12.900</u> | <u>24.300</u> |
| TOTAL DO ATIVO | <u>72.950</u> | <u>48.400</u> | <u>24.550</u> |
| Tributo sobre o lucro corrente a pagar | 3.570 | 3.570 | - |
| Contas a pagar | 500 | 500 | - |
| Multas a pagar | 700 | 700 | - |
| Passivo por benefícios de plano de saúde | 2.000 | - | (2.000) |
| Dívidas a longo prazo | 12.475 | 12.475 | - |
| Tributo sobre o lucro diferido | <u>9.020</u> | <u>9.020</u> | - |
| TOTAL DO PASSIVO | 28.265 | 26.265 | (2.000) |
| Capital Social | 5.000 | 5.000 | - |
| Reserva de reavaliação | - | - | - |
| Lucros acumulados | <u>39.685</u> | <u>17.135</u> | - |
| TOTAL DO PASSIVO E DO PAT. LÍQUIDO | <u>72.950</u> | <u>48.400</u> | - |
| DIFERENÇAS TEMPORÁRIAS | | | <u>22.550</u> |
| Passivo fiscal diferido | 24.550 a 40% | | 9.820 |
| Ativo fiscal diferido | (2.000 a 40%) | | <u>(800)</u> |
| Passivo fiscal diferido líquido | | | 9.020 |
| Menos: Passivo fiscal diferido na abertura | | | <u>(8.600)</u> |
| Despesa (receita) fiscal diferida referente a origem e reversão de diferenças temporárias | | | <u>420</u> |

Ativos, passivos fiscais diferidos e despesas em 31/12/X6

| | <i>Saldo Contábil</i> | <i>Base Fiscal</i> | <i>Diferenças temporárias</i> |
|--|---------------------------|------------------------|-----------------------------------|
| Contas a receber | 500 | 500 | - |
| Estoque | 2.000 | 2.000 | - |
| Custos de desenvolvimento de produto | - | - | - |
| Investimentos | 33.000 | 33.000 | - |
| Imobilizado | <u>75.750</u> | <u>16.050</u> | <u>59.700</u> |
| TOTAL DO ATIVO | <u>111.250</u> | <u>51.550</u> | <u>59.700</u> |
| Tributo sobre o lucro corrente a pagar | 2.359 | 2.359 | - |
| Contas a pagar | 500 | 500 | - |
| Multas a pagar | 700 | 700 | - |
| Passivo por benefícios de plano de saúde | 3.000 | - | (3.000) |
| Dívidas a longo prazo | 12.805 | 12.805 | - |
| Tributo sobre o lucro diferido | <u>19.845</u> | <u>19.845</u> | - |
| TOTAL DO PASSIVO | <u>39.209</u> | <u>36.209</u> | (3.000) |
| Capital Social | 5.000 | 5.000 | - |
| Reserva de reavaliação | 19.637 | - | - |
| Lucros acumulados | <u>47.404</u> | <u>19.341</u> | - |
| TOTAL DO PASSIVO E DO PAT. | <u>111.250</u> | <u>51.550</u> | - |

LÍQUIDO

| | | |
|---|---------------|-----------------|
| DIFERENÇAS TEMPORÁRIAS | | <u>56.700</u> |
| Passivo fiscal diferido | 59.700 a 35% | 20.895 |
| Ativo fiscal diferido | (3.000 a 35%) | <u>(1.050)</u> |
| Passivo fiscal diferido líquido | | 19.845 |
| Menos: Passivo fiscal diferido na abertura | | (9.020) |
| Ajuste no passivo fiscal diferido de abertura resultante da redução na alíquota do tributo | 22.550 a 5% | 1.127 |
| Tributo diferido atribuível à reserva de reavaliação | 31.800 a 35% | <u>(11.130)</u> |
| Despesa (receita) fiscal diferida relacionada com a origem e reversão de diferenças temporárias | | <u>822</u> |

Exemplo 3 – Combinação de negócios

Em 1º de janeiro de X5, a entidade A adquiriu 100 por cento das ações da entidade B a um custo de \$ 600. Na data da aquisição, a base fiscal na jurisdição fiscal de A, dos investimentos de A em B é de \$ 600. As reduções no valor contábil do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) não são dedutíveis para fins fiscais, e o custo desse ágio também não seria dedutível se B fosse alienar seus negócios subjacentes. A alíquota do tributo na jurisdição fiscal de A é de 30 por cento, e a alíquota do tributo na jurisdição fiscal de B é de 40 por cento.

O valor justo dos ativos identificáveis adquiridos e os passivos assumidos (excluindo os ativos e passivos fiscais diferidos) por A são demonstrados na tabela a seguir, juntamente com suas bases fiscais na jurisdição fiscal de B e as diferenças temporárias resultantes.

| | Valores reconhecidos na aquisição | Base Fiscal | Diferenças Temporárias |
|---|-----------------------------------|--------------|------------------------|
| Imobilizado | 270 | 155 | 115 |
| Contas a receber | 210 | 210 | - |
| Estoque | 174 | 124 | 50 |
| Obrigações por benefícios de aposentadoria | (30) | - | (30) |
| Contas a pagar | <u>(120)</u> | <u>(120)</u> | = |
| Ativos identificáveis adquiridos e passivos assumidos, excluindo tributo diferido | <u>504</u> | <u>369</u> | <u>135</u> |

O ativo fiscal diferido das obrigações por benefícios de aposentadoria é compensado contra os passivos fiscais diferidos advindos do imobilizado e estoque (consultar item 74 do Pronunciamento).

Nenhuma dedução está disponível na jurisdição fiscal de B para o custo do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*). Portanto, a base fiscal do *goodwill* na jurisdição de B é zero. Entretanto, de acordo com o item 15(a) do Pronunciamento, A não reconhece nenhum passivo fiscal diferido para a diferença temporária tributável associada com o ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura na jurisdição fiscal de B.

O valor contábil, nas demonstrações contábeis consolidadas de A, de seus investimentos em B é apurado como segue:

| | |
|--|-------------|
| Valor justo de ativos identificáveis adquiridos e passivos assumidos, excluindo tributo diferido | 504 |
| Passivo fiscal diferido (135 a 40%) | <u>(54)</u> |
| Valor justo de bens identificáveis adquiridos e passivos assumidos | 450 |
| Ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (<i>goodwill</i>) | <u>150</u> |
| Valor contábil | <u>600</u> |

Porque, na data da aquisição, a base fiscal na jurisdição fiscal de A do investimento de A em B é \$ 600, nenhuma diferença temporária está associada na jurisdição fiscal de A com o investimento.

Durante X5, o patrimônio líquido de B (incorporando os ajustes do valor justo produzido como resultado das combinações de negócios) mudou como segue:

| | |
|--|------------|
| Em 1º de janeiro de X5 | 450 |
| Lucro retido em X5 (lucro líquido de \$ 150, menos dividendo a pagar de \$ 80) | <u>70</u> |
| Em 31 de dezembro de X5 | <u>520</u> |

A reconhece um passivo para algum tributo retido na fonte ou outros tributos que irão incorrer nos dividendos a receber de \$ 80.

Em 31 de dezembro de X5, o valor contábil dos investimentos de A em B, excluindo dividendos a receber, é a seguinte:

| | |
|--|------------|
| Ativos Líquidos de B | 520 |
| Ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (<i>goodwill</i>) | <u>150</u> |
| Valor contábil | <u>670</u> |

A diferença temporária associada com o correspondente investimento de A é \$ 70. Esse valor é igual ao lucro retido acumulado desde a data da aquisição.

Se A determinou que ela não irá vender o investimento em futuro previsível e que B não irá distribuir seus lucros retidos em futuro previsível, nenhum passivo fiscal diferido é reconhecido com relação ao investimento de A em B (consultar itens 39 e 40 do Pronunciamento). Observar que essa exceção se aplicaria a um investimento em coligada somente se existisse contrato exigindo que os lucros da coligada não fossem distribuídos em futuro previsível (consultar item 42 do Pronunciamento). A divulga o valor da diferença temporária para a qual nenhum tributo diferido é reconhecido, quer dizer, \$ 70 (consultar item 81(f) do Pronunciamento).

Se A espera vender o investimento em B, ou se B distribuir seus lucros retidos em futuro previsível, A reconhece um passivo fiscal diferido na medida em que se espera que a diferença temporária seja revertida. A alíquota do tributo reflete a maneira pela qual A espera recuperar o valor contábil de seu investimento (consultar item 51 do Pronunciamento). A reconhece o tributo diferido em outros resultados abrangentes na medida em que o tributo diferido resulta de diferenças de conversão de moeda estrangeira que foram reconhecidas em outros resultados abrangentes (item 61A do Pronunciamento). A divulga separadamente:

- (a) o valor do tributo diferido que foi reconhecido em outros resultados abrangentes (item

81(ab) do Pronunciamento); e

- (b) o valor de qualquer diferença temporária remanescente que não se espera que seja revertida em futuro previsível e para a qual, portanto, nenhum tributo diferido é reconhecido (consultar item 81(f) do Pronunciamento).

Exemplo 4 – Instrumentos financeiros compostos

A entidade recebe um empréstimo conversível sem juros de \$ 1.000 em 31 de dezembro de X4, reembolsável pelo valor nominal em 1º de janeiro de X8. De acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 39 – Instrumentos Financeiros: Apresentação, a entidade classifica o componente de dívida do instrumento como passivo e o componente de patrimônio como patrimônio líquido. A entidade atribui um valor contábil inicial de \$ 751 para o componente passivo do empréstimo conversível e \$ 249 para o componente de patrimônio. Subsequentemente, a entidade reconhece o desconto imputado como despesa de juros a uma taxa anual de 10% sobre o valor contábil do componente passivo no início do ano. As autoridades tributárias não permitem que a entidade reivindique qualquer dedução para o desconto imputado sobre o componente passivo do empréstimo conversível. A alíquota do tributo é de 40%.

As diferenças temporárias associadas com o componente passivo, o passivo fiscal diferido resultante e a despesa e receita tributárias diferidas são como segue:

| | Ano (\$) | | | |
|---|--------------|--------------|--------------|--------------|
| | X4 | X5 | X6 | X7 |
| Valor contábil do componente passivo | 751 | 826 | 909 | 1.000 |
| Base fiscal | <u>1.000</u> | <u>1.000</u> | <u>1.000</u> | <u>1.000</u> |
| Diferença temporária tributável | <u>249</u> | <u>174</u> | <u>91</u> | <u>=</u> |
| Passivo fiscal diferido na abertura de 40% | 0 | 100 | 70 | 37 |
| Tributo diferido debitado no patrimônio | 100 | - | - | - |
| Despesa (receita) tributária diferida | <u>-</u> | <u>(30)</u> | <u>(33)</u> | <u>(37)</u> |
| Passivo fiscal diferido no fechamento a 40% | <u>100</u> | <u>70</u> | <u>37</u> | <u>=</u> |

Conforme explicado no item 23 do Pronunciamento, em 31 de dezembro de X4 a entidade reconhece o passivo fiscal diferido resultante ajustando o valor contábil inicial do componente de patrimônio da dívida conversível. Portanto, os valores reconhecidos naquela data são os seguintes:

| | |
|--|---------------------|
| Componente passivo | 751 |
| Passivo fiscal diferido | 100 |
| Componente do patrimônio líquido (249 menos 100) | <u>149</u> |
| | <u><u>1.000</u></u> |

Mudanças subsequentes no passivo fiscal diferido são reconhecidas no resultado como tributos sobre o lucro (consultar item 23 do Pronunciamento). Portanto, os lucros ou prejuízos da entidade incluem o seguinte:

| | Ano | | | |
|---------------------------------------|----------|-------------|-------------|-------------|
| | X4 | X5 | X6 | X7 |
| Despesa de juros (desconto imputado) | - | 75 | 83 | 91 |
| Despesa (receita) tributária diferida | <u>-</u> | <u>(30)</u> | <u>(33)</u> | <u>(37)</u> |

Exemplo 5 – Transação de pagamento baseado em ações

De acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 10 – Pagamento Baseado em Ações, a entidade reconheceu uma despesa pelo consumo de serviços de empregados recebidos como pagamento pelas opções de ações concedidas. A dedução do tributo não surgirá até que as opções sejam exercidas, e a dedução é baseada no valor intrínseco das opções na data do exercício.

Conforme explicado no item 68B do Pronunciamento, a diferença entre a base fiscal dos serviços recebidos de empregados até a data (sendo o valor que as autoridades tributárias permitem como dedução nos períodos futuros relacionada àqueles serviços) e o valor contábil zero é a diferença temporária dedutível que resulta em ativo fiscal diferido. O item 68B exige que, se o valor que as autoridades tributárias permitem como dedução nos períodos futuros não for conhecido ao final do período, ele deve ser estimado com base em informações disponíveis ao final desse período. Se o valor que as autoridades tributárias permitem como dedução em períodos futuros depende do preço da ação da entidade na data futura, a medição da diferença temporária dedutível deve estar baseada no preço da ação da entidade ao final do período. Portanto, neste exemplo, a dedução fiscal futura estimada (e, portanto, a medição do ativo fiscal diferido) deve ser baseada no valor intrínseco das opções ao final do período.

Conforme explicado no item 68C do Pronunciamento, se a dedução do tributo (ou dedução do tributo futuro estimado) exceder o valor da despesa de remuneração acumulada relacionada, isso indica que a dedução do tributo refere-se não somente à despesa de remuneração, mas também a um item de patrimônio líquido. Nessa situação, o item 68C exige que o excesso do tributo diferido ou corrente associado deva ser reconhecido diretamente no patrimônio líquido.

A alíquota de tributo da entidade é 40 por cento. As opções foram outorgadas no início do ano 1, conferidas ao final do ano 3 e foram exercidas ao final do ano 5. Detalhes da despesa reconhecida pelo consumo de serviços recebidos de empregados em cada período contábil, o número de opções consideráveis em cada ano findo e o valor intrínseco das opções em cada ano findo são os seguintes:

| | Despesa com serviços de empregados | Número de opções ao final do ano | Valor intrínseco por opção |
|-------|------------------------------------|----------------------------------|----------------------------|
| Ano 1 | 188.000 | 50.000 | 5 |
| Ano 2 | 185.000 | 45.000 | 8 |
| Ano 3 | 190.000 | 40.000 | 13 |
| Ano 4 | 0 | 40.000 | 17 |
| Ano 5 | 0 | 40.000 | 20 |

A entidade reconhece o ativo fiscal diferido e a receita tributária diferida nos anos 1 a 4 e a receita tributária corrente no ano 5, como segue. Nos anos 4 e 5, algumas das receitas tributárias corrente e diferida são reconhecidas diretamente no patrimônio, porque a dedução do tributo estimado (e atual) excede a despesa de remuneração acumulada.

Ano 1

Ativo fiscal diferido e receita tributária diferida:

(\$ 50.000 x 5 x 1/3^(a) x 0,40) = 33.333

(a) a base fiscal dos serviços recebidos de empregados é baseada no valor intrínseco das opções, e aquelas opções foram concedidas para serviços de três anos. Considerando que somente os serviços de um ano foram recebidos até a data, é necessário multiplicar o valor intrínseco da opção por um terço para se chegar ao valor base dos serviços fornecidos pelos empregados no ano 1.

A receita tributária diferida é reconhecida totalmente no resultado, porque a dedução de tributo futuro estimado de \$ 83.333 ($50.000 \times 5 \times 1/3$) é menor do que a despesa de remuneração acumulada de \$ 188.000.

Ano 2

| | | |
|--|-----------------|----------------|
| Ativo fiscal diferido ao final do ano: ($45.000 \times 8 \times 2/3 \times 0,40$) = | 96.000 | |
| Menos o ativo fiscal diferido no início do ano | <u>(33.333)</u> | |
| Receita tributária diferida para o ano | | <u>62.667*</u> |

*esse valor consiste do seguinte:

| | | |
|--|----------------|---------------|
| Receita tributária diferida pela diferença temporária entre a base fiscal dos serviços recebidos do empregado durante o ano e seu valor de compensação zero: ($45.0000 \times 8 \times 1/3 \times 0,40$) | 48.000 | |
| Tributo sobre o lucro, resultante de ajuste na base fiscal dos serviços recebidos do empregado nos anos anteriores: | | |
| (a) aumento no valor intrínseco: ($45.000 \times 3 \times 1/3 \times 0,40$) | 18.000 | |
| (b) redução no número de opções: ($5.000 \times 5 \times 1/3 \times 0,40$) | <u>(3.333)</u> | |
| Receita tributária diferida para o ano | | <u>62.667</u> |

A receita tributária diferida é reconhecida totalmente no resultado porque a dedução do tributo futuro estimado de \$ 240.000 ($\$ 45.000 \times 8 \times 2/3$) é menor do que a despesa de remuneração acumulada de \$ 373.000 ($\$ 188.000 + \$ 185.000$).

Ano 3

| | | |
|--|-----------------|----------------|
| Ativo fiscal diferido no final do ano: ($40.000 \times 13 \times 0,40$) = | 208.000 | |
| Menos o ativo fiscal diferido no início do ano | <u>(96.000)</u> | |
| Receita tributária diferida para o ano | | <u>112.000</u> |

A receita tributária diferida é reconhecida totalmente no resultado porque a dedução do tributo futuro estimado de \$ 520.000 ($\$ 40.000 \times 13$) é menor do que a despesa de remuneração acumulada de \$ 563.000 ($\$ 188.000 + \$ 185.000 + \$ 190.000$).

Ano 4

| | | |
|---|------------------|---------------|
| Ativo fiscal diferido no final do ano: ($\$ 40.000 \times 17 \times 0,40$) = | 272.000 | |
| Menos o ativo fiscal diferido no início do ano | <u>(208.000)</u> | |
| Receita tributária diferida para o ano | | <u>64.000</u> |

A receita tributária diferida é reconhecida parcialmente no resultado e parcialmente diretamente no patrimônio líquido, como segue:

| | | |
|---|----------------|----------------|
| Dedução do tributo futuro estimado (\$ 40.000 x 17) = | 680.000 | |
| Despesa de remuneração acumulada | <u>563.000</u> | |
| Excesso de dedução de tributo | | <u>117.000</u> |
| Receita tributária diferida para o ano | 64.000 | |
| Excesso reconhecido diretamente no patrimônio (\$ 117.000 x 0,40) = | <u>46.800</u> | |
| Reconhecido no resultado | | <u>17.200</u> |

Ano 5

| | | |
|--|----------------|----------------|
| Despesa tributária diferida (reversão do ativo fiscal diferido) | 272.000 | |
| Valor reconhecido diretamente no patrimônio (reversão da receita tributária diferida acumulada, reconhecida diretamente no patrimônio) | <u>46.800</u> | |
| Valor reconhecido no resultado | | <u>225.200</u> |
| Receita tributária corrente baseada no valor intrínseco das opções na data do exercício (\$40.000 x 20 x 0,40) = | 320.000 | |
| Valor reconhecido no resultado (\$563.000 x 0,40) = | <u>225.200</u> | |
| Valor reconhecido diretamente no patrimônio | | <u>94.800</u> |

Resumo

| | Demonstração do resultado | | | | Balanço Patrimonial | |
|--------|-------------------------------------|---------------------------------------|---------------------------------------|------------------------------------|---------------------|-----------------------|
| | Despesas com serviços de empregados | Despesa (receita) tributária corrente | Despesa (receita) tributária diferida | Despesa (receita) tributária total | Patrimônio líquido | Ativo fiscal diferido |
| Ano 1 | 188.000 | 0 | (33.333) | (33.333) | 0 | 33.333 |
| Ano 2 | 185.000 | 0 | (62.667) | (62.667) | 0 | 96.000 |
| Ano 3 | 190.000 | 0 | (112.000) | (112.000) | 0 | 208.000 |
| Ano 4 | 0 | 0 | (17.200) | (17.200) | (46.800) | 272.000 |
| Ano 5 | 0 | (225.200) | 225.200 | 0 | 46.800 | 0 |
| | | | | | (94.800) | |
| Totais | 563.000 | (225.200) | 0 | (225.200) | (94.800) | 0 |

Exemplo 6 – Planos de substituição em combinação de negócios

Em janeiro de 20X1, a Entidade A adquiriu 100 por cento da Entidade B. A Entidade A paga a quantia em dinheiro de \$ 400 aos proprietários anteriores da Entidade B.

Na data da aquisição, a Entidade B possuía opções de ações pendentes de empregados com mensuração baseada no mercado de \$ 100. As opções de ações foram totalmente conferidas. Como parte da combinação de negócios, as opções de ações pendentes da Entidade B foram substituídas por opções de ações da Entidade A (planos de substituição) com mensuração baseada no mercado de \$ 100 e valor intrínseco de \$ 80. Os planos de substituição foram totalmente conferidos. De acordo com os itens B56 a B62 do Pronunciamento Técnico CPC 15 – Combinação de Negócios,

os planos de substituição fazem parte da quantia transferida para a Entidade B. Os planos de substituição não são dedutíveis para fins fiscais até que a opção seja exercida. A dedução é baseada no valor intrínseco das opções de ações na data de aquisição. A alíquota do tributo da entidade A é de 40 por cento. A Entidade A reconhece o ativo de imposto diferido de \$ 32 (valor intrínseco de \$ 80 x 40%) relativo aos planos de substituição na data da aquisição.

A Entidade A mensura os ativos líquidos identificáveis obtidos da combinação de negócios (excluindo os ativos e passivos de imposto diferido) a \$ 450. A base fiscal dos ativos líquidos identificáveis é \$ 300. A Entidade A reconhece o passivo fiscal diferido de \$ 60 ($(\$ 450 - \$ 300) \times 40\%$) sobre os ativos líquidos identificáveis na data da aquisição.

O ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) é calculado como segue:

| | |
|---|------------|
| | \$ |
| Pagamento em dinheiro | 400 |
| Planos de substituição mensurados ao valor de mercado | <u>100</u> |
| Total do pagamento transferido | 500 |
| Ativos líquidos identificáveis, excluindo ativos e passivos fiscais diferidos | (450) |
| Ativo fiscal diferido | 32 |
| Passivo fiscal diferido | <u>60</u> |
| Ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (<i>goodwill</i>) | 78 |

As reduções no valor contábil do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) não são dedutíveis para fins fiscais. De acordo com o item 15(a) do Pronunciamento, a Entidade A não reconhece nenhum passivo fiscal diferido para diferença temporária tributável associada com o ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) reconhecido na combinação de negócios.

O lançamento contábil para a combinação de negócios é o seguinte:

| | | |
|--------------------------------------|-----|-----|
| | \$ | \$ |
| D <i>Goodwill</i> | 78 | |
| D Ativos líquidos identificáveis | 450 | |
| D Ativo fiscal diferido | 32 | |
| C Caixa | | 400 |
| C Patrimônio (plano de substituição) | | 100 |
| C Passivo fiscal diferido | | 60 |

Em 31 de dezembro de 20X1, o valor intrínseco dos planos de substituição é \$ 120. A Entidade A reconhece o ativo fiscal diferido de \$ 48 ($\$ 120 \times 40\%$). A Entidade A reconhece a receita tributária diferida de \$ 16 ($\$ 48 - 32$) do aumento do valor intrínseco dos planos de substituição. O lançamento contábil é como segue:

| | | |
|-------------------------------|----|----|
| D Ativo fiscal diferido | 16 | |
| C Receita tributária diferida | | 16 |

Se os planos de substituição não tivessem sido dedutíveis para fins fiscais sob a lei fiscal atual, a Entidade A não teria reconhecido o ativo de imposto diferido na data da aquisição. A Entidade A teria contabilizado quaisquer eventos subsequentes que resultassem na dedução do tributo relacionada com o plano de substituição na receita ou despesa de imposto diferido do período no qual o evento subsequente ocorreu.

Os itens B56 a B62 do Pronunciamento Técnico CPC 15 – Combinação de Negócios fornecem orientação sobre como determinar quais parcelas de plano de substituição fazem parte da quantia transferida em combinação de negócios e quais parcelas são atribuíveis a serviço futuro e assim a despesa de remuneração pós-combinação. Os ativos e passivos fiscais diferidos sobre planos de substituição que são despesas de pós-combinação são contabilizados de acordo com os princípios gerais, conforme ilustrado no Exemplo 5.

Apêndice C - Recuperação de ativos reavaliados não depreciáveis

Este Apêndice é parte integrante do Pronunciamento Técnico CPC 32 – Tributos sobre o Lucro.

Corresponde à Interpretação SIC 21 do IASB

Questão

1. De acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 32 – Tributos sobre o Lucro, item 51, a mensuração de impostos diferidos passivos e ativos deve refletir os efeitos fiscais decorrentes da forma como a entidade espera, no final do período de relatório, recuperar ou liquidar o valor contábil desses ativos e passivos que originam diferenças temporárias.
2. O Pronunciamento Técnico CPC 32, item 20, observa que a reavaliação de um ativo, quando autorizada legalmente, nem sempre afeta o lucro tributável (prejuízo fiscal) no período da reavaliação e que a base fiscal do ativo não pode ser ajustada como resultado da reavaliação. Se a recuperação futura do valor contábil for tributável, qualquer diferença entre o valor contábil do ativo reavaliado e sua base fiscal é uma diferença temporária e origina um imposto diferido passivo ou ativo.
3. A questão é como interpretar o termo “recuperação” em relação a um ativo que não seja depreciado (ativo não depreciável) e seja reavaliado de acordo com o item 31 do Pronunciamento Técnico CPC 32.
4. Este Apêndice também se aplica a propriedades para investimento que são escrituradas ao valor de reavaliação de acordo com o item 33 do Pronunciamento Técnico CPC 28 – Propriedade para Investimento, mas seriam consideradas não depreciáveis se o Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado fosse aplicado.

Consenso

5. O imposto diferido passivo ou ativo que surge da reavaliação de um ativo não depreciável de acordo com o item 31 do Pronunciamento Técnico CPC 27 - Ativo Imobilizado será medido com base nos efeitos fiscais decorrentes da recuperação do valor contábil desse ativo por meio da venda, independente da base de mensuração do valor contábil desse ativo. Consequentemente, se a lei fiscal especificar uma alíquota fiscal aplicável ao valor tributável derivado da venda de um ativo que seja diferente da alíquota fiscal aplicável ao valor tributável derivado do uso de um ativo, a primeira alíquota é aplicada na mensuração do imposto diferido passivo ou ativo relacionado a um ativo não depreciável.

Apêndice D - Mudanças na situação fiscal de uma entidade ou de seus proprietários

Este Apêndice é parte integrante do Pronunciamento Técnico CPC 32 – Tributos sobre o Lucro.

Corresponde à Interpretação SIC 25 do IASB

Questão

1. Uma alteração na situação fiscal de uma entidade ou de seus proprietários pode ter efeitos para uma entidade, aumentando ou reduzindo seus passivos ou ativos fiscais. Isto pode ocorrer, por exemplo, por ocasião da emissão pública de instrumentos patrimoniais de uma entidade ou por ocasião da reestruturação do seu patrimônio líquido. Também pode ocorrer por ocasião da mudança de um sócio controlador para um país estrangeiro. Como resultado desse evento, uma entidade pode ser tributada de forma diferente; ela pode, por exemplo, ganhar ou perder incentivos fiscais ou ficar sujeita a uma alíquota fiscal diferente no futuro.
2. Uma alteração na situação fiscal de uma entidade ou de seus proprietários pode ter um efeito imediato nos passivos ou ativos fiscais correntes da entidade. A alteração também pode aumentar ou reduzir os impostos diferidos passivos e ativos reconhecidos pela entidade, dependendo do efeito que a alteração na situação fiscal tem nos efeitos fiscais que surgirão da recuperação ou liquidação do valor contábil dos ativos e passivos da entidade.
3. A questão é como uma entidade deve contabilizar os efeitos fiscais de uma alteração em sua situação fiscal ou na situação de seus proprietários.

Consenso

4. Uma alteração na situação fiscal de uma entidade ou de seus proprietários não origina aumentos ou reduções nos valores reconhecidos fora do resultado. Os efeitos fiscais correntes e diferidos de uma alteração na situação fiscal serão incluídos no resultado do período, exceto se esses efeitos estiverem relacionados a transações e eventos que resultem, no mesmo período ou em período diferente, em um crédito ou débito direto ao valor reconhecido de patrimônio líquido ou em valores reconhecidos em outros resultados abrangentes. Esses efeitos fiscais que estão relacionados às alterações no valor reconhecido de patrimônio líquido, no mesmo período ou em período diferente (não incluídos no resultado), serão debitados ou creditados diretamente ao patrimônio líquido. Esses efeitos fiscais que estão relacionados a valores reconhecidos em outros resultados abrangentes serão reconhecidos em outros resultados abrangentes.