

IBRACON NPC nº 25 - CONTABILIZAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL

PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS APLICÁVEIS

1. Este pronunciamento tem por objetivo normatizar o tratamento contábil do imposto de renda e da contribuição social das entidades.

Seu aspecto principal é a contabilização das conseqüências fiscais atuais e futuras decorrentes de:

- a) recuperação ou liquidação futura do valor contábil de ativos ou passivos reconhecidos no balanço patrimonial da entidade;
 - b) transações e outros eventos do período que são reconhecidos nas demonstrações contábeis da entidade.
2. A contabilização de um ativo ou passivo enseja que a recuperação ou liquidação de seus valores possa produzir alterações nas futuras apurações de imposto de renda e contribuição social, através da sua dedutibilidade ou tributação. Nessa circunstância, este pronunciamento determina que a entidade reconheça, com certas exceções, esse impacto fiscal através da contabilização de um passivo ou ativo fiscal diferido, no período em que tais diferenças surgirem.
 3. Este pronunciamento determina que a entidade registre contabilmente os efeitos fiscais de suas transações e outros eventos no mesmo período contábil que registrar essas transações e os outros eventos. Adicionalmente, quando as transações e outros eventos forem reconhecidos na demonstração do resultado, todos os efeitos fiscais correspondentes também serão reconhecidos na demonstração do resultado. Quando contabilizados diretamente no patrimônio líquido, a contabilização dos efeitos fiscais também será no patrimônio líquido. Este pronunciamento trata também do reconhecimento de ativos fiscais diferidos decorrentes de prejuízos ou créditos fiscais não utilizados, da apresentação do imposto de renda e da contribuição social nas demonstrações contábeis e da divulgação de informações sobre tais impostos.
 4. O ativo fiscal diferido decorrente de prejuízos fiscais de imposto de renda e bases negativas de contribuição social deve ser reconhecido, total ou parcialmente, desde que a entidade tenha histórico de rentabilidade, acompanhado da expectativa fundamentada dessa rentabilidade por prazo que considere o limite máximo de compensação permitido pela legislação.
 5. Para os fins deste pronunciamento, o imposto de renda compreende tanto o imposto do próprio país como os impostos de outros países a que a entidade estiver sujeita, sempre que baseados em resultados tributáveis. O imposto de renda compreende também os impostos que, tal como o imposto retido na fonte, são recolhidos por uma controlada, coligada ou “joint venture” sobre as distribuições feitas para a entidade.
 6. Este pronunciamento não especifica quando ou como a entidade deve contabilizar os efeitos fiscais de dividendos. As movimentações no patrimônio líquido para atendimento de procedimentos específicos determinados por órgãos regulamentadores serão objeto de pronunciamentos futuros.

DEFINIÇÕES

7. **Resultado Contábil antes do Imposto de Renda** é o lucro líquido ou prejuízo de um período, antes da dedução ou acréscimo das despesas ou receitas de imposto de renda e da contribuição social.
8. **Resultado Tributável** é o lucro ou prejuízo de um período, calculado de acordo com as regras estabelecidas pelas autoridades fiscais, e sobre o qual são devidos ou recuperáveis o imposto de renda e a contribuição social.
9. **Despesas ou Receitas de Imposto de Renda e da Contribuição** é o valor total incluído na

determinação do lucro líquido ou prejuízo do período, no tocante a tal imposto e contribuição, abrangendo os valores correntes e diferidos.

10. **Imposto de Renda e Contribuição Social Correntes** é o montante do imposto de renda e da contribuição social a pagar ou recuperar com relação ao resultado tributável do período.
11. **Obrigações Fiscais Diferidas** são os valores do imposto de renda e da contribuição social a pagar em períodos futuros, com relação a diferenças temporárias tributáveis.
12. **Ativos Fiscais Diferidos** são os valores do imposto de renda e da contribuição social a recuperar em períodos futuros com relação a:
 - a) diferenças temporárias dedutíveis;
 - b) compensação futura de prejuízos fiscais não utilizados.
13. **Diferenças Temporárias** são as diferenças que impactam ou podem impactar a apuração do imposto de renda e da contribuição social decorrentes de diferenças temporárias entre a base fiscal de um ativo ou passivo e seu valor contábil no balanço patrimonial. Elas podem ser:
 - a) tributáveis, ou seja, que resultarão em valores a serem adicionados no cálculo do resultado tributável de períodos futuros, quando o valor contábil do ativo ou passivo for recuperado ou liquidado;
 - b) dedutíveis, ou seja, que resultarão em valores a serem deduzidos no cálculo do resultado tributável de períodos futuros, quando o valor contábil do ativo ou passivo for recuperado ou liquidado.
14. **Base Fiscal** de um ativo ou passivo é o valor atribuído a um ativo ou passivo para fins tributários.

EMBASAMENTO TÉCNICO-CONTÁBIL

Diferenças Temporárias Tributáveis

15. Algumas diferenças temporárias surgem quando se inclui receita ou despesa no resultado contábil em um período, e no resultado tributável em período diferente. A seguir, apresentam-se exemplos de diferenças desse tipo que são diferenças temporárias tributáveis e, portanto, resultam em obrigações fiscais diferidas:
 - a) a depreciação considerada na determinação do resultado tributável pode ser diferente daquela que é considerada na determinação do resultado contábil.

Surge, então, uma diferença entre o valor líquido contábil do ativo e sua base fiscal, que é o custo do ativo menos as correspondentes depreciações acumuladas, permitidas pela legislação fiscal. Se essa diferença reverter-se ao longo do tempo, teremos uma diferença temporária. Uma aceleração da depreciação para fins fiscais resulta em uma obrigação fiscal diferida. Por outro lado, uma aceleração da depreciação para fins contábeis resulta em um ativo fiscal diferido;
 - b) receita contabilizada, mas ainda não recebida, relativa a contratos de longo prazo de construção por empreitada ou de fornecimento de bens ou serviços, quando celebrados com o governo ou entidades do governo;
 - c) ganhos de capital registrados contabilmente e decorrentes de vendas de bens do ativo imobilizado, cujo recebimento e tributação dar-se-ão a longo prazo.
16. A reavaliação de ativos é permitida em certas condições, porém não afeta o resultado tributável no período em que ocorre; contudo, a base fiscal do ativo não é ajustada. A diferença entre o valor contábil de um ativo reavaliado e sua base fiscal constitui uma diferença temporária e dá origem a obrigação

fiscal diferida. Assim, mesmo que a entidade não pretenda alienar o ativo, o valor contábil reavaliado é o que será recuperado através da depreciação ou exaustão, gerando, portanto, uma receita tributável correspondente ao excesso de depreciação contábil em relação àquela permitida para fins fiscais.

17. Nesse caso, o montante dos impostos e contribuições relativo à diferença entre o valor contábil e sua correspondente base fiscal deve ser, nos termos deste pronunciamento, integralmente provisionado, no momento do registro da reavaliação, mediante a utilização de conta retificadora da reserva de reavaliação.

Diferenças Temporárias Dedutíveis

18. A seguir são dados exemplos de diferenças temporárias dedutíveis que resultam em ativo fiscal diferido:

- a) provisão para garantia de produtos, registrada na contabilidade no período de sua venda, mas dedutível para fins fiscais somente quando realizada;
- b) provisão para gastos com manutenção e reparo de equipamentos, deduzida, para fins fiscais, apenas quando estes forem efetivamente realizados;
- c) provisão para riscos fiscais e outros passivos contingentes;
- d) provisões contabilizadas acima dos limites permitidos pela legislação fiscal, cujos excessos sejam recuperáveis fiscalmente no futuro, tal como a provisão para créditos duvidosos ou em liquidação;
- e) provisão para perdas permanentes em investimentos;
- f) receitas tributadas em determinado período, que somente serão reconhecidas contabilmente em período ou períodos futuros, para atender ao Princípio da Competência;
- g) amortização contábil de ágio que somente será dedutível por ocasião de sua realização por alienação ou baixa;
- h) certos ativos podem ser reavaliados, sem que se faça um ajuste equivalente para fins tributários. A diferença temporária dedutível surge se a base fiscal do ativo exceder seu valor contábil ajustado ao valor de mercado (reavaliação negativa), ou valor de recuperação.

Ativo Fiscal Diferido

19. Deve-se reconhecer o ativo fiscal diferido com relação a prejuízos fiscais à medida que for provável que no futuro haverá lucro tributável suficiente para compensar esses prejuízos. A avaliação dessa situação é de responsabilidade da administração da entidade e requer julgamento das evidências existentes. A ocorrência de prejuízos recorrentes constitui uma dúvida sobre a recuperabilidade do ativo diferido. Precisa ser claramente entendida a vinculação entre o reconhecimento de ativo fiscal diferido e a avaliação da continuidade operacional da entidade efetuada para a aplicação de princípios contábeis aplicáveis a entidades em liquidação. Certamente, a existência de dúvidas quanto à continuidade operacional demonstra que não é procedente o lançamento contábil dos ativos fiscais diferidos. Por outro lado, apesar de não existir dúvida sobre continuidade, poderão existir circunstâncias em que não seja procedente o registro do ativo fiscal diferido.

20. Nesse contexto, os pressupostos utilizados para a avaliação da probabilidade de ocorrência de lucros tributáveis futuros, que envolvem providências internas da administração, são evidências mais concretas ou melhor administráveis do que pressupostos que envolvem terceiros ou uma situação de mercado (por exemplo, significativo aumento das vendas ou dependência de preço de *commodities*). Também, os pressupostos se tomam mais imprecisos na medida em que o período das projeções aumenta. Ao aumentar esse período, diminui a capacidade da administração em elaborar suas melhores estimativas.

21. A entidade, ao avaliar a probabilidade de lucro tributável futuro contra o qual possa utilizar os prejuízos fiscais, deve considerar os seguintes critérios:
- a) se existem diferenças temporárias tributáveis suficientes, relativas à mesma autoridade fiscal, que resultem em valores tributáveis contra os quais esses prejuízos fiscais possam ser utilizados antes que prescrevam;
 - b) se é provável que terá lucros tributáveis antes de prescrever o direito à compensação dos prejuízos fiscais;
 - c) se os prejuízos fiscais resultam de causa identificada que provavelmente não ocorrerá novamente;
 - d) se há oportunidade identificada de planejamento tributário, respeitados os princípios fundamentais de contabilidade, que possa gerar lucro tributável no período em que os prejuízos possam ser compensados. Se não for provável que haverá lucro tributável para compensar os prejuízos fiscais, o ativo fiscal diferido não deve ser reconhecido.

Diferenças Temporárias

22. O imposto de renda e a contribuição social correntes, referentes aos períodos corrente e anteriores, devem ser reconhecidos como obrigação, à medida que são devidos. Se o montante já pago, referente aos períodos corrente e anteriores, exceder o montante considerado devido, o excedente, caso seja recuperável, deve ser reconhecido como ativo.
23. O imposto de renda e a contribuição social correntes, relativos ao exercício que se está reportando, devem ser reconhecidos pelo valor que, às alíquotas aplicáveis, se espera pagar ou recuperar.
24. A obrigação fiscal diferida deve ser reconhecida com relação a todas as diferenças temporárias tributáveis, exceto se decorrente da compra de ativo não dedutível.
25. Um ativo fiscal diferido deve ser reconhecido para todas as diferenças temporárias dedutíveis, quando satisfizer uma das seguintes condições:
- a) haja expectativa de geração de lucro tributável no futuro, contra o qual se possa utilizar essas diferenças, demonstrada em planos e projeções da administração; ou
 - b) exista obrigação fiscal diferida em montante e em período de realização que possibilite a compensação do ativo fiscal diferido.

Mensuração Inicial

26. O ativo e o passivo fiscais diferidos devem ser reconhecidos às alíquotas aplicáveis ao período em que o ativo será realizado ou o passivo liquidado.
27. Quando se aplicam diferentes alíquotas às diversas faixas de lucro tributável, o ativo e o passivo fiscais devem ser reconhecidos às taxas médias que se espera aplicar ao lucro tributável ou ao prejuízo fiscal dos períodos em que se prevê a reversão das diferenças temporárias.

Mensurações Posteriores

28. A entidade, periodicamente, deve reanalisar o ativo fiscal diferido não reconhecido e reconhecê-lo à medida que se tornar provável que no futuro haverá lucro tributável capaz de permitir a recuperação desse ativo. Por exemplo, com a melhoria das condições de negócios, pode ter-se tornado provável que no futuro a entidade venha a gerar lucro tributável, atendendo assim aos critérios de reconhecimento de ativo fiscal diferido.
29. Por outro lado, o valor contábil de um ativo fiscal diferido deve, também, ser revisto periodicamente e

a entidade deve reduzi-lo ou extingui-lo à medida que não for provável que haverá lucro tributável suficiente para permitir a utilização total ou parcial do ativo fiscal diferido. Essa redução ou extinção deve ser revertida à medida que se torne novamente provável a disponibilidade de lucro tributável suficiente.

Reconhecimento de Impostos Corrente e Diferido

30. A contabilização de efeitos fiscais correntes e diferidos de uma transação ou outro evento deve ser condizente e acompanhar a contabilização da própria transação ou evento, como detalhado a seguir.

Demonstração do Resultado

31. O montante dos impostos corrente e diferido, apurado na forma deste pronunciamento, deve ser reconhecido integralmente como despesa ou receita no resultado do período, observado o disposto no item 34.

32. A maioria dos passivos e ativos fiscais diferidos surge da inclusão de despesa ou receita no lucro contábil em um período diferente daquele em que é tributável ou dedutível. A contrapartida desse diferimento deve ser reconhecida na demonstração do resultado.

33. O valor contábil dos passivos e ativos fiscais diferidos pode mudar, mesmo que não se altere o valor das diferenças temporárias correlatas. Isso pode ocorrer como resultado do seguinte:

- a) mudanças nas alíquotas ou na legislação fiscal;
- b) reconsideração da possibilidade de recuperação do ativo fiscal diferido;
- c) mudança na maneira pela qual se espera recuperar um ativo. O imposto de renda resultante é reconhecido na demonstração do resultado, salvo quando se relacionar com itens anteriormente debitados ou creditados no patrimônio líquido.

Lançamentos Diretos no Patrimônio Líquido

34. Os impostos corrente e diferido devem ser registrados diretamente no patrimônio líquido, quando se relacionarem a itens também registrados, no mesmo período ou em período diferente, diretamente no patrimônio líquido, como, por exemplo:

- a) mudança no valor contábil do imobilizado decorrente de reavaliação;
- b) ajustes de exercícios anteriores.

APRESENTAÇÃO

Ativos e Passivos Fiscais

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

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

Compensação

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

Despesa ou Receita de Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Resultado do Exercício

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

Divulgação

40. As demonstrações contábeis e/ou as notas explicativas devem conter, quando relevantes, informações evidenciando:
- montante dos impostos corrente e diferido registrados no resultado, patrimônio líquido, ativo e passivo;
 - natureza, fundamento e expectativa de prazo para realização de cada ativo e obrigações fiscais diferidas;
 - efeitos no ativo, passivo, resultado e patrimônio líquido decorrentes de ajustes por alteração de alíquotas ou por mudança na expectativa de realização ou liquidação dos ativos ou passivos diferidos;
 - montante das diferenças temporárias e dos prejuízos fiscais não utilizados para os quais não se reconheceu contabilmente um ativo fiscal diferido, com a indicação do valor dos tributos que não se qualificaram para esse reconhecimento;
 - conciliação entre o valor debitado ou creditado ao resultado de imposto de renda e contribuição social e o produto do resultado contábil antes do imposto de renda multiplicado pelas alíquotas aplicáveis, divulgando-se também tais alíquotas e suas bases de cálculo;
 - natureza e montante de ativos cuja base fiscal seja inferior a seu valor contábil.

Data da Vigência

41. Este pronunciamento passa a vigorar para demonstrações contábeis relativas aos períodos iniciados em ou após 1º de janeiro de 1999, sendo incentivada a sua aplicação antecipada.

Disposições Transitórias

42. Os ajustes decorrentes da implementação deste pronunciamento deverão ser efetuados como ajustes de exercícios anteriores.

Disposições Anteriores

43. Este pronunciamento revoga as disposições anteriores em contrário, especialmente o pronunciamento do IBRACON “XX - Imposto de Renda Diferido”,

NPC N° 25 - Pronunciamento aprovado pela Diretoria Nacional em reunião realizada em Maio de 1998.

(Este pronunciamento foi referendado pela CVM conforme deliberação n° 273 de 20/8/1998)