



Revista Científica Hermes

E-ISSN: 2175-0556

hermes@fipen.edu.br

Instituto Paulista de Ensino e Pesquisa
Brasil

Rocha Lula Pereira, Tarso
TRATAMENTO CONTÁBIL DOS TRIBUTOS SOBRE O LUCRO: UM ESTUDO
COMPARATIVO NA MUDANÇA NAS NORMAS BRASILEIRAS
Revista Científica Hermes, núm. 11, junio-diciembre, 2014, pp. 207-226
Instituto Paulista de Ensino e Pesquisa
Brasil, Brasil

Disponível em: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=477647158010>

- Como citar este artigo
- Número completo
- Mais artigos
- Home da revista no Redalyc

redalyc.org

Sistema de Informação Científica
Rede de Revistas Científicas da América Latina, Caribe, Espanha e Portugal
Projeto acadêmico sem fins lucrativos desenvolvido no âmbito da iniciativa Acesso Aberto

**TRATAMENTO CONTÁBIL DOS TRIBUTOS SOBRE O LUCRO: UM ESTUDO
COMPARATIVO NA MUDANÇA NAS NORMAS BRASILEIRAS
ACCOUNTING TREATMENT OF TAXES ON INCOME: A COMPARATIVE STUDY
ON THE CHANGE IN THE BRAZILIAN STANDARDS**

Tarso Rocha Lula Pereira¹

tarso.rocha@ig.com.br

Mestrando do Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências
Contábeis

UFRN (Universidade Federal do Rio Grande do Norte)

Recebido: 15/10/2013 – Aprovado: 12/04/2014 – Publicado: 10/06/2014

Processo de Avaliação: Double Blind Review

RESUMO

A contabilidade societária tem como uma de suas subáreas a área fiscal. No Brasil, a Comissão de Valores Mobiliários editou a Deliberação 273/1998 e 599/2009, e o Conselho Federal de Contabilidade, aprovou a Resolução 998/2004 e 1189/2009. Além destas, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis aprovou o pronunciamento 32/2009, todos esses tratando dos tributos sobre o lucro, porém apenas o CPC 32, a Resolução 1189/2009 e a Deliberação 599/2009, foram editados a partir do *International Accounting Standards* (IAS) 12 do *International Accounting Standards Board*. Todas essas normas tratam do mesmo assunto, mas não têm a mesma estrutura, como também, se constatarem diferenças substanciais entre elas. Assim, objetivo do presente trabalho é verificar se a atualização das normas contábeis, que versam sobre o tratamento contábil dos Tributos sobre o Lucro é compatível com a IAS 12, e como as normas brasileiras tratam o assunto, se justificando pela verificação se essas normas brasileiras melhoraram em busca do objetivo da contabilidade. Desta forma, por meio

¹ Autor para correspondência: Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Avenida Senador Salgado Filho, 3000, Lagoa Nova, Natal, RN, Brasil - 59078-970.



de um estudo de natureza qualitativa, realizando uma análise descritiva de conteúdo, verificando se houve um elevado grau de eficácia nas normativas analisadas.

Palavras-chave: Contabilidade; Tributos sobre o Lucro; Imposto; Normas.

ABSTRACT

The corporate accounting has as one of its sub area the tax area. The Brazilian Securities Commission issued the Deliberation 273/1998 and 599/2009, and the Federal Accounting Council, adopted Resolution 998/2004 and 1189/2009. Moreover, the Accounting Pronouncements Committee approved the statement 32/2009, all those dealing with income taxes, however, only the CPC 32, the Resolution 1189/2009 and the Resolution 599/2009 have been edited based on the International Accounting Standards 12 of the International Accounting Standards Board. All of these standards rule on the same subject, share substantial differences, but do not have the same structure. Thus, the aim of this work is to verify whether the update of accounting rules are consistent with IAS 12. The work is important to confirm how the Brazilian rules can contribute to the objective of the accounting science. It is a qualitative study and descriptive analysis.

Keywords: *Accounting; Income Taxes; Tax; Standards.*



1 INTRODUÇÃO

Existem algumas divergências entre a contabilidade e tributação, de acordo com Moreno (1997), têm se caracterizado tradicionalmente pela existência de divergências que em alguns casos podem ser de notável relevância. Estas divergências surgem principalmente em função da natureza e dos objetivos da informação gerada pela contabilidade, baseada em princípios contábeis que em muitos aspectos são distintos da normativa fiscal. Gómez e Yagüe (2003) tratam que a contabilidade deve fornecer informações aos diversos participantes do entorno econômico da empresa, e, também, a todos aqueles preocupados na sua evolução, dando resposta às necessidades de comunicação entre os distintos agentes interessados na continuidade da mesma. Fornecer informações que devem ser proporcionadas pela contabilidade aos diferentes interessados cumpre com o objetivo básico da contabilidade, o qual, segundo Iudícibus (2006), é fornecer aos vários usuários das demonstrações contábeis, informações econômicas relevantes e úteis para o processo de tomada de decisão. Porém, segundo relata Cubillo (1990), este objetivo da contabilidade sofre frequentes prejuízos por causa da interferência da legislação tributária, sendo possível observar se um problema de grande magnitude, quando essas normas legais obrigam as empresas a contabilizar certas operações aplicando critérios ou regras fiscais, contrariando os princípios contábeis. Em situações como estas, a contabilidade produz uma informação com características contábeis e fiscais, por aplicar princípios contábeis em algumas operações e critérios e normas fiscais, em outras.

O problema provocado pela interferência da legislação fiscal, de acordo com Hendriksen e Van Breda (2012), faz com que as diferenças entre esta normativa e os princípios da contabilidade, conduzam a diferenças em termos de resultado fiscal tributável e resultado contábil, gerando assim uma informação contábil contraditória. Desta forma, supõe-se a necessidade de apresentar nas demonstrações contábeis, informação reveladora sobre as diferenças entre resultado contábil e o lucro tributável, e sobre ativos e passivos fiscais diferidos. De acordo com o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) de estrutura conceitual para elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro, “Informação contábil-financeira relevante é aquela capaz de fazer diferença nas decisões que possam ser



tomadas pelos usuários.” Internacionalmente, desde 1978, o *International Accounting Standards Board (IASB)* estabelece, na *International Accounting Standards* nº 12, normas pertinentes ao tratamento contábil do Imposto sobre o Lucro. Nacionalmente a normatização é mais recente, e conferida inicialmente pela Lei das Sociedades Anônimas, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) editou a Deliberação Nº 273, de 20 de agosto de 1998. Esta deliberação que é de cumprimento obrigatório para todas as Sociedades Anônimas abertas, tem como objetivo estabelecer o tratamento contábil do Imposto de Renda e da Contribuição Social das entidades, da mesma forma como a Deliberação Nº 599, de 15 de setembro de 2009. O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) aprovou a Resolução CFC Nº 998/2004, Tributos sobre Lucros. E a Resolução CFC Nº 1189/2009, Tributos sobre o lucro. Apesar dos nomes diferentes, essas normas estabelecem o tratamento contábil que deve ser dado aos tributos sobre os lucros, sendo de cumprimento obrigatório quando da elaboração das demonstrações financeiras.

A atualização das normas contábeis brasileiras relativas ao tratamento contábil dos tributos sobre os lucros é compatível com o atual momento, no qual se busca a convergência com as normas internacionais de contabilidade.

Assim, formula-se o objetivo deste estudo, que é: verificar se a atualização das normas contábeis da CVM e do CFC, que versam sobre o tratamento contábil dos Tributos sobre o Lucro é compatível com a IAS 12 do IASB, e como as normas brasileiras tratam o assunto.

Esta pesquisa é de natureza qualitativa e consiste em um estudo descritivo de conteúdos. Assim, da segunda à sexta parte realiza-se a análise descritiva das normas contábeis em estudo, para que seja possível proceder a análise na oitava parte. Na sétima parte aborda-se a metodologia e na nona as considerações finais. Finalmente, apresenta-se a bibliografia referida e utilizada na elaboração deste estudo.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Normas brasileiras



A Deliberação CVM nº 273/98 foi substituída pela Deliberação CVM nº 599/09 que continuou com o objetivo de estabelecer o tratamento contábil para os tributos sobre o lucro. Da mesma forma que a Resolução CFC Nº 998/2004, foi revogada pela Resolução CFC Nº 1189/2009.

Essas normas passaram a tratar especificamente sobre os Tributos sobre o lucro das entidades, o reconhecimento de ativos e passivos fiscais correntes, o reconhecimento de ativos e passivos fiscais diferidos, mensuração e reconhecimento de tributo diferido e corrente.

2.2 Norma internacional de contabilidade

Em 2011 houve uma atualização da norma internacional que trata do assunto, a IAS de número 12, que definiu que a recuperação do valor contábil de um ativo mensurado com base no modelo de valor justo da IAS 40 – Propriedade de Investimentos será, normalmente, realizada por meio da venda. A IAS 12 que é de outubro de 1996, já foi estudada em 2009 em artigo publicado na Revista de Informação Contábil por Kronbauer, Rojas e Souza. Eles apresentaram que a original, que havia sido aprovada em 1978 e reordenada em 1994, no ano de 2000 e nos anos posteriores, havia sofrido algumas adaptações e alterações, que estão vigentes até esta data. Tendo vigência a partir de 1 de janeiro de 1998, essa norma deve ser aplicada na contabilização do imposto sobre os lucros (CASTILLO, 2004). O objetivo da IAS 12 é prescrever o tratamento contábil a ser dado ao imposto sobre lucros, visto que o principal problema que se apresenta ao contabilizar o mesmo é como tratar as consequências atuais e futuras da recuperação (liquidação) no futuro do valor contábil dos ativos (passivos).

Na contabilização do Imposto sobre Lucros, conforme Alonso *et al* (2003), a IAS 12 exige a aplicação do método do passivo baseado no balanço, que se baseia nas diferenças temporais originadas de diferenças entre a base fiscal de um ativo ou de um passivo e seu valor contábil no balanço. As normas atuais no Brasil estão alinhadas com esta internacional, exceto pela atualização de 2011. Assim, verifica-se como se encontram as normas atuais brasileiras sobre o assunto.



3 ATUALIZAÇÃO DAS NORMAS NACIONAIS

A Deliberação CVM nº 273/98 substituída pela Deliberação CVM nº 599/09 trouxe como atualização o assunto a que se referia, pois na norma anterior tratava-se como “Contabilização do imposto de renda e da contribuição social”, e na nova norma como “Tributos sobre o lucro”. O mesmo não ocorria nas Resoluções do CFC, pois a anterior Nº 998/2004, e a Resolução CFC Nº 1189/2009, já tinham como assunto Tributos sobre o lucro.

Atualmente as normas da CVM e CFC seguem na íntegra o definido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), órgão responsável que de acordo com a Res 1.055\2005, que tem por objetivo o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira. Desta forma o pronunciamento do CPC de número 32, tributos sobre o lucro, conforme a IAS 12, foi a base para atualização das normas da CVM e do CFC.



4 BASE PARA A CONTABILIDADE

4.1 Contábil e fiscal

Há grande diferença entre as normas contábeis e as normas fiscais. Existe, assim, uma base contábil e uma base fiscal para o cálculo dos Tributos sobre o Lucro. Para Moreno, (1997), caso estas diferenças fossem apenas de natureza permanente, não haveria problema de alocação de tributos, pois isto afetaria somente o exercício em que se produzem as diferenças, sem efeito futuro. Conforme ressaltam Hendriksen e Van Breda (2012), ao contrário das diferenças permanentes, são as diferenças temporárias as principais causadoras da defasagem entre lucro tributável e o lucro contábil divulgado. São justamente as diferenças temporárias que constituem o núcleo da teoria contábil a respeito da contabilização dos tributos sobre lucros, pois os contadores exercem certo controle sobre o tratamento das mesmas.

De acordo com o CPC 32, a Base fiscal de um ativo será um valor dedutível para fins fiscais contra quaisquer benefícios econômicos tributáveis que fluirão para a entidade quando ela recuperar o seu valor contábil desse ativo. E 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.

4.2 Diferenças temporárias tributáveis

Conforme Iudícibus *et al* (2007), dão origem às obrigações fiscais diferidas, pois, de fato, segundo o regime de competência, o passivo (obrigação fiscal) já existe, sendo apenas postergado seu pagamento para período(s) posterior(es). Para Fernández *et al* (2003), as diferenças temporárias tributáveis são aquelas que dão origem a valores tributáveis ao



determinar o lucro ou prejuízo fiscal relativo a exercícios futuros, quando o valor contábil do ativo seja recuperado ou o passivo exigido. Os autores citados tratam sobre as diferenças temporárias tributáveis, cabendo ressaltar que o CPC 32 tem como questão principal a contabilização dos efeitos fiscais atuais e futuros de futura recuperação (liquidação) do valor contábil dos ativos (passivos) que são reconhecidos no Balanço patrimonial, ou seja, há a necessidade de se saber como contabilizar os impostos correntes e diferidos decorrentes de diferenças temporárias entre bases fiscais e contábeis.

No reconhecimento de um ativo o seu valor contábil será recuperado na forma de benefícios econômicos que fluem para a entidade em períodos futuros. Quando o valor contábil de um 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.

4.3 Diferenças temporárias dedutíveis

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. Estas diferenças temporárias se referem a situações em que, mesmo que contabilmente já esteja reconhecido o custo ou despesa no mês ou exercício, sua dedutibilidade para fins de Tributos sobre o Lucro só ocorrerá em períodos posteriores. Fernández *et al* (2003) ressaltam que estas diferenças originam valores dedutíveis no momento em que se determina o lucro ou o prejuízo fiscal correspondentes a exercícios seguintes, quando efetivamente o valor contábil do ativo seja recuperado e o passivo liquidado. Segundo Iudícibus *et al* (2007), nestas situações haverá o tributo sobre o lucro pago



ou a pagar, mas a despesa relativa ao mesmo só poderá ser apropriada em um período posterior. Se a despesa contabilizada no exercício não é dedutível, se faz necessário reconhecer na despesa por Tributos sobre o Lucro à redução relativa à mesma, surgindo assim um Ativo Fiscal Diferido.

5 RECONHECIMENTO DOS ATIVOS E PASSIVOS FISCAIS DIFERIDOS

O imposto do período, e eventualmente, o de períodos anteriores não reconhecidos anteriormente, são impostos correntes. Assim, esse imposto é um passivo. Porém, se o montante pago de imposto em relação ao período atual exceder o montante devido, o excesso é considerado um ativo.

O imposto diferido deve ser reconhecido até o limite da probabilidade de geração de lucros tributáveis futuros. De acordo com Fabretti, (2006), o fato gerador do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o lucro líquido, nas empresas tributadas pelo lucro real é a obtenção de benefícios econômicos, apurados durante o exercício social ou em períodos trimestrais. Quando a empresa obtém benefício econômico, terá a obrigação de pagar os tributos sobre o lucro. Porém, segundo Higuchi *et al* (2007), a legislação do imposto de renda permite que a pessoa jurídica reduza o lucro real apurado no período-base, mediante a compensação de prejuízos fiscais apurados em períodos-base anteriores, trimestrais ou anuais. Apesar de limitar essa compensação a 30% do lucro líquido e cada período de compensação, a lei não estabelece prazo para a compensação destes prejuízos, ou seja, entende-se que os prejuízos serão compensados em um futuro, se a empresa gerar lucro e continuar em funcionamento. Segundo Hendriksen e Van Breda (2012), existindo a possibilidade da compensação dos prejuízos, no exercício em que estes venham a ocorrer, a empresa terá um benefício fiscal que será realizável em algum exercício futuro. O referido benefício fiscal reduz o prejuízo fiscal do exercício corrente, originando um ativo fiscal que, embora não seja um valor a receber, pois raramente haverá um direito fiscal contra o governo, representa um ativo por imposto diferido. Reconhecendo este crédito fiscal a empresa tem a possibilidade de lucro maior (ou prejuízo menor) depois dos tributos sobre o lucro. Desta forma, se não houver



a probabilidade de geração de lucros tributáveis futuros o ativo por imposto diferido não deve ser reconhecido.

5.1 Ativos e passivos fiscais por diferenças temporárias tributáveis

De acordo com o CPC 32, para reconhecer um ativo considera-se 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.

5.2 Ativos e passivos fiscais por diferenças temporárias dedutíveis

O CPC 32 apresenta que 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. Para Almeida e Lemes (2013) há a necessidade de se julgar para determinar a probabilidade da existência de lucros tributáveis disponíveis no futuro, pois isso é necessário para o reconhecimento ou não de ativos e passivos fiscais diferidos.

Quando há o reconhecimento de um passivo, considera-se que o valor contábil será 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.



6 MENSURAÇÃO DOS ATIVOS E PASSIVOS FISCAIS DIFERIDOS

A Deliberação CVM nº 599/09 e a Resolução CFC Nº 1189/2009, ambas conforme o CPC 32, alinhado com a IAS 12, estabelecem que a mensuração de 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. Da mesma forma, que 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. Já os ativos e passivos correntes e diferidos são geralmente mensurados utilizando as alíquotas de tributos (e legislação fiscal) que estejam em vigor. Porém, quando há diferentes alíquotas de tributos que 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. Assim, 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 do valor contábil de seus ativos e passivos.

6.1 Critérios de contabilização

Conforme o CPC 32, algumas considerações devem ser feitas para a contabilização de itens no resultado, fora do resultado e no patrimônio.

6.1.1 No resultado



A contabilização como receita ou despesa a serem incluídas no resultado devem ser feitas dos tributos correntes e diferidos. Grande parte dos passivos fiscais diferidos e dos ativos fiscais diferidos surge quando a receita ou a despesa estão incluídas no lucro contábil do período, mas estão incluídas no lucro tributável (prejuízo fiscal) em período diferente. E, ainda, o valor contábil de ativos e passivos fiscais diferidos pode ser alterado, mesmo que não exista nenhuma alteração no valor das diferenças temporárias relacionadas. Tal situação ocorre devido alteração nas alíquotas do tributo ou na legislação fiscal, avaliação da recuperabilidade dos ativos fiscais diferidos; ou alteração na maneira esperada de recuperação de ativo. Esse tributo diferido resultante será reconhecido no resultado.

6.1.2 No patrimônio

No CPC 32, também, define-se a contabilização nos resultados abrangentes do tributo corrente ou tributo diferido, 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 em outros resultados abrangentes. Estes são a alteração no valor contábil advinda da reavaliação do Imobilizado, quando legalmente permitida ou proveniente de diferenças de câmbio advindas da conversão de demonstrações contábeis de operação em moeda estrangeira.

6.1.3. Lançamentos diretos no patrimônio líquido

Os tributos sobre o lucro corrente e diferido devem ser registrados diretamente no patrimônio líquido, quando forem de ajuste no balanço de abertura de lucros retidos resultantes tanto de mudança na política contábil que é aplicada retrospectivamente ou da correção de erro, e de valores advindos de reconhecimento inicial do componente de



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

6.2 Apresentação e evidenciação segundo as normas brasileiras

O CPC 32 demonstra como devem ser apresentados nas Demonstrações Contábeis os Ativos e Passivos Fiscais. Também preveem, quais são as informações a serem evidenciadas nas notas explicativas sobre os mesmos.

6.2.1 Ativos e passivos fiscais

Inicialmente devem-se compensar os ativos fiscais correntes e os passivos fiscais correntes, caso a entidade tenha direito legal executável para compensar os valores reconhecidos, e caso pretendam liquidar em bases líquidas, ou realizar o ativo e liquidar o passivo simultaneamente, considerando que a entidade tem normalmente o direito legal e 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. Conforme Kronbauer, Rojas e Souza (2009), no balanço patrimonial, o ativo e o passivo fiscais devem ser classificados separadamente de outros ativos e passivos, assim como o ativo e o passivo fiscais diferidos devem distinguir-se dos correntes. O passivo fiscal corrente deve ser classificado no passivo circulante. O ativo ou passivo fiscal diferido deve ser classificado



destacadamente no realizável ou exigível em longo prazo e transferido para o circulante no momento apropriado, mas sempre evidenciando se tratar de item fiscal diferido.



6.2.2 Despesa ou receita tributária

Segundo Kronbauer, Rojas e Souza (2009), a despesa ou receita tributária sobre os resultados das atividades ordinárias do exercício deve ser apresentada na demonstração do resultado, em conta destacada após o resultado contábil antes do imposto de renda e da contribuição social, e antes de apurar o lucro líquido ou prejuízo do exercício. Já a despesa ou receita tributária sobre resultados abrangentes deve ser apresentada como componente de tais resultados. O CPC 32 evidencia que a despesa e a receita tributária relacionada a resultado de atividades ordinárias e operacionais devem ser apresentadas na demonstração de resultado.

7 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

7.1 Tipo e método de pesquisa

Esta pesquisa é de natureza qualitativa, ou seja, de acordo com Triviños (1999) aborda o problema partindo da descrição que busca captar não só a aparência do fenômeno, como também, sua essência, procurando as causas da sua existência, explicar sua origem, suas relações e suas mudanças. Este estudo consiste em uma análise descritiva e comparativa de conteúdos, sendo estes a Deliberação CVM nº 599/09, a Resolução CFC Nº 1189/2009, e o CPC 32, alinhado com a IAS 12.

8 ANÁLISE

A base técnico-contábil das normativas está fundamentada nas diferenças temporárias, que podem ser tributáveis ou dedutíveis. Desta forma, apresenta-se a seguinte análise:



Havendo diferenças temporárias entre base fiscal e contábil, quando as diferenças são tributáveis, gera-se imposto diferido passivo;

Havendo diferenças temporárias entre base fiscal e contábil, quando as diferenças são dedutíveis, gera-se imposto diferido ativo;

Compensação de prejuízos fiscais gera imposto diferido ativo, porém, condicionado à geração de lucros tributáveis futuros;

Nas diferenças temporárias tributáveis quando o ativo contábil for maior que o ativo fiscal, ou o passivo contábil menor que o passivo fiscal, terá um efeito no resultado com uma despesa contábil menor ou receita contábil maior; e

Nas diferenças temporárias dedutíveis quando o ativo contábil for menor que o ativo fiscal, ou o passivo contábil maior que o passivo fiscal, terá um efeito no resultado com uma despesa contábil maior ou receita contábil menor.

9 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Observa-se no desenvolvimento do trabalho e nas considerações apresentadas durante toda a apresentação desta pesquisa, que a verificação das normas nacionais, objeto deste trabalho, está alinhada com a norma internacional, exceto pela atualização de 2011, como também, a norma brasileira apresenta-se clara e com as suas definições em relação a tributos sobre o lucro, bem definidas para a contabilização e sua apresentação.

No estudo de Costa, Theóphilo e Yamamoto (2012) foi concluído que, apesar das diferenças apresentadas, as demonstrações contábeis pelo CPC estão de acordo com as normas internacionais.

Conclui-se que normas brasileiras que prescrevem o tratamento contábil dos Tributos sobre o Lucro possuem compatibilidade com a IAS 12. Mesmo que a referida Norma Internacional de Contabilidade tenha uma amplitude maior e se apresente mais completa, com a presença de vários itens, que se mostram ausentes na normativa brasileira, pode-se afirmar que da mesma forma que o estudo de Kronbauer, Rojas e Souza (2009), as normas brasileiras cumprem com as necessidades normativas quanto ao tratamento contábil dos tributos sobre o



lucro. Embora, além disso, aqui se apontou a questão da subjetividade existente, e assim, uma empresa brasileira que elabore suas demonstrações contábeis com base nestas normas da CVM e do CFC, terá alguns ajustes a realizar, caso necessite apresentar sua informação com base nas normas internacionais, no que tange ao tratamento dos tributos sobre o lucro.

A correta aplicação das normas da CVM e do CFC, mesmo no estágio atual, garante aos usuários a obtenção de uma informação contábil útil para a tomada de decisões, no que tange ao tratamento contábil dos tributos sobre o lucro e sua respectiva evidenciação.

A contabilização dos tributos sobre o lucro é um tema que pode produzir outros estudos e pesquisas futuras. Um exemplo, é a realização de estudos empíricos avaliando a aplicação prática das normas, por meio de análises das demonstrações contábeis publicadas, como outra possibilidade de estudos futuros que podem ser gerados com base no tema tratamento contábil dos tributos sobre o lucro.

REFERÊNCIAS

ALONSO C., I, NEVADO P., D e NÚÑEZ C., M. La Reforma Contable y la Relación Contabilidad–Fiscalidad. Madrid. **Partida Doble**, n. 147, p. 18-33, septiembre 2003.

ALMEIDA, Neirilaine Silva de; LEMES, Sirlei. Evidências do entendimento de quatro Pronunciamentos Contábeis por auditores independentes do Brasil. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 17, n. 1, p. 83-105, jan/fev 2013.

CASTILLO, J. Impuesto Sobre Beneficios – NIC 12. *In*: **Normas Internacionales de Contabilidad - NIC/NIIF**. Barcelona: Ediciones Gestión 2000, 2004.

CFC - Conselho Federal De Contabilidade. **Resolução CFC nº 998/2004 - NBC T 19.2 - Tributos Sobre Lucros**. Brasília, 2004. Disponível em: <http://cfcspw.cfc.org.br/scripts/sql_sre.dll/login>. Acesso em: 6 maio 2007.



CFC - Conselho Federal De Contabilidade. **Resolução CFC nº 1055/2005**. Brasília, 2005. Disponível em: <<http://www2.cfc.org.br>>. Acesso em: 19 jun. 2013.

COSTA, Andrade Jorge; THEÓPHILO, Carlos Renato; YAMAMOTO, Marina Mitiyo. A aderência dos pronunciamentos contábeis do CPC às Normas Internacionais de Contabilidade. **Revista Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 15, n. 2, p. 110-126, mai/ago 2012.

CPC. Comitê de Pronunciamentos Contábeis. **Pronunciamento conceitual básico. Estrutura conceitual para a elaboração e demonstração de relatório contábil-financeiro**. Brasília, 2011.

CUBILLO V., C. Contabilidad e Fiscalidad: Problemas Actuales. **Revista Técnica del ICJCE**, N° 7. Madrid, 1983.

CVM - Comissão de Valores Mobiliários. **Deliberação CVM Nº 273/1998**. Brasília, 1998. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/>>. Acesso em: 10 jun. 2013.

_____. **Deliberação CVM Nº 599/2009**. Brasília, 2009. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/>>. Acesso em: 10 jun. 2013.

FABRETTI, L. C. **Contabilidade Tributária**. 10. ed.. São Paulo: Atlas. 2006.

FERNÁNDEZ R., E, MARTÍNES A., A e ÁLVAREZ G., S. **Contabilidad versus Fiscalidad: Situación Actual y Perspectivas de Futuro en el Marco Del Libro Blanco de la Contabilidad**. Inst. de Estudios Fiscales. Univ. Complutense Madrid. DOC. N° 02/03, 2003.

GÓMEZ A., J. M. e YAGÜE G., J. Á. **Contabilidad y Fiscalidad**. Madrid: Ediciones Pirámide, 2003.

HENDRIKSEN, E.S. e VAN BREDÁ, M. F. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2012.



HIGUCHI, H, HIGUCHI, F. H. e HIGUCHI, C. H. **Imposto de Renda das Empresas: Interpretação e Prática**. 32. ed. São Paulo: IR Publicações, 2007.

IASB - International Accounting Standards Board. **International Accounting Standard (IAS) 12: Income Taxes. 1998-2002**.

IUDÍCIBUS, S. **Teoria da Contabilidade**. 8. ed., São Paulo: Atlas, 2006.

KRONBAUER, C.A.; ROJAS, J.M.; SOUZA, M.A **Tratamento contábil dos tributos sobre o lucro. RIC - Revista de Informação Contábil** - ISSN 1982-3967 - Vol. 3, no 1, p. 58-88, Jan-Mar/2009.

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

TRIVIÑOS, Augusto Nibaldo. Bases teórico-metodológicas da pesquisa qualitativa em Ciências sociais. Ideias gerais para a elaboração de um projeto de pesquisa. **Cadernos de pesquisa Ritter dos Reis**. Vol IV. Nov. 2001. 2. ed. Porto Alegre.

