

ATIVO FISCAL DIFERIDO

O “Ativo Fiscal Diferido” foi criado pela deliberação CVM nº273, de 20/08/1998 e revisionado pela instrução CVM nº 371 de 27/06/2002, cujo objetivo principal foi conceder às empresas a oportunidade de reconhecer créditos fiscais, sendo que neste momento, vamos nos ater à contabilização e cálculo do “Ativo Fiscal Diferido” a título de IRPJ e CSSL sobre prejuízos fiscais. Os principais aspectos a serem comentados são os seguintes:

1 – Obrigatoriedade

Esta “Norma Técnica” aplica-se às Cias. Abertas, porém, pela prática do mercado, a utilização dos critérios ora estabelecidos, costuma-se estender às demais sociedades. Deste modo, estabelecidas as condições de aplicabilidade da referida “Norma Técnica”, desde que não haja impedimento de órgãos reguladores (BACEN, SUSEP, ANS, etc.), é cabível a todas as empresas.

2 – Ativo Fiscal Diferido Sobre Prejuízos Fiscais

2.1 – 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.

2.2 – 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.

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.

2.2.1 – Definição de “Diferenças Temporárias”

2.2.1.1 – Diferenças Temporárias Tributáveis

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.

2.2.1.2 – Diferenças Temporárias Dedutíveis

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.

2.3 – Ativo Fiscal Diferido

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.

2.3 - 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.

2.4 - Diferenças Temporárias

(a) 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.

(b) 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.

(c) A obrigação fiscal diferida deve ser reconhecida com relação a todas as diferenças temporárias tributáveis, exceto se decorrente da compra de ativo não dedutível.

(d) Um ativo fiscal diferido deve ser reconhecido para todas as diferenças temporárias dedutíveis, quando satisfizer uma das seguintes condições:

- 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
- Exista obrigação fiscal diferida em montante e em período de realização que possibilite a compensação do ativo fiscal diferido.

2.5 – Mensuração Inicial

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.

2.6 – Mensurações Posteriores

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.

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.

2.7 – Reconhecimento de Impostos Corrente e Diferido

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:

2.7.1 – Demonstração do Resultado

2.7.1 – O montante dos impostos corrente e diferido, apurados na forma deste pronunciamento, deve ser reconhecido integralmente como despesa ou receita no resultado do período, à exceção do exposto no item **2.7.2**.

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.

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.

2.7.2 – Lançamentos Diretos no Patrimônio Líquido

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.

2.7.3 – Apresentação

2.7.3.1 – Ativos e Passivos Fiscais

- 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.

- 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.

2.7.3.2 – Compensação

- 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.

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

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

- A despesa ou receita tributária sobre resultados extraordinários deve ser apresentada como componente de tais resultados.

2.9 – Divulgação

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

(a) montante dos impostos corrente e diferido registrados no resultado, patrimônio líquido, ativo e passivo;

(b) natureza, fundamento e expectativa de prazo para realização de cada ativo e obrigação fiscais diferidos;

(c) 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;

(d) 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;

(e) 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;

(f) natureza e montante de ativos cuja base fiscal seja inferior a seu valor contábil.

3 – Observações Finais – Resumo

Para fins de reconhecimento inicial do Ativo Fiscal Diferido, a companhia deverá atender, cumulativamente, às seguintes condições:

I - apresentar histórico de rentabilidade; e

II - apresentar expectativa de geração de lucros tributáveis futuros, trazidos a valor presente, fundamentada em estudo técnico de viabilidade, que permitam a realização do ativo fiscal diferido em um prazo máximo de dez anos.

- O disposto no inciso I deste trabalho não se aplica às companhias recém-constituídas ou em processo de reestruturação operacional e reorganização societária, cujo histórico de prejuízos sejam decorrentes de sua fase anterior.

- Presume-se não haver histórico de rentabilidade na companhia que não obteve lucro tributável em, pelo menos, 3 (três) dos cinco últimos exercícios sociais.

- A presunção de que trata o ítem acima poderá ser afastada caso a companhia divulgue, em nota explicativa às demonstrações contábeis, justificativa fundamentada das ações que estiverem sendo implementadas, objetivando a geração de lucro tributário.

O estudo técnico a que se refere o inciso II deve ser examinado pelo conselho fiscal e aprovado pelos órgãos da administração da companhia, devendo, ainda, ser revisado a cada exercício, ajustando-se o valor do ativo fiscal diferido sempre que houver alteração na expectativa da sua realização.

- O auditor independente, ao emitir a sua opinião sobre as demonstrações contábeis, deve avaliar a adequação dos procedimentos para a constituição e a manutenção do ativo e do passivo fiscal diferido, inclusive no que se refere às premissas utilizadas para a elaboração e atualização do estudo técnico de viabilidade referido nesta Instrução.

Além das informações exigidas nesta legislação, as companhias deverão divulgar, em nota explicativa:

I - estimativa das parcelas de realização do “Ativo Fiscal Diferido”, discriminadas ano a ano para os primeiros 5 (cinco) anos e, a partir daí, agrupadas em períodos máximos de 3 (três) anos, inclusive para a parcela do ativo fiscal diferido não registrada que ultrapassar o prazo de realização de 10 (dez) anos referido no inciso II;

II - efeitos decorrentes de eventual alteração na expectativa de realização do ativo fiscal diferido e respectivos fundamentos; e

III - no caso de companhias recém-constituídas, ou em processo de reestruturação operacional ou reorganização societária, descrição das ações administrativas que contribuirão para a realização futura do ativo fiscal diferido.

- As companhias abertas, enquanto não se adaptarem às disposições contidas na legislação, estão impedidas de reconhecer, em suas demonstrações contábeis, qualquer novo “Ativo Fiscal Diferido”.