



COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS

PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 32

Tributos sobre o Lucro

Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IAS 12

Conteúdo	Item
OBJETIVO	
ALCANCE	1 – 4
DEFINIÇÕES	5 – 6
Base fiscal	7 – 11
RECONHECIMENTO DE PASSIVOS FISCAIS CORRENTES E ATIVOS FISCAIS CORRENTES	12 – 14
RECONHECIMENTO DE PASSIVOS FISCAIS DIFERIDOS E ATIVOS FISCAIS DIFERIDOS	
Diferenças temporárias tributáveis	15 – 18
Combinação de Negócios	19
Ativos registrados contabilmente ao valor justo	20
Ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (<i>goodwill</i>)	21 – 21B
Reconhecimento inicial de um ativo ou passivo	22 -
Diferenças temporárias dedutíveis	24 – 32
Ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (<i>goodwill</i>)	32A
Reconhecimento inicial de um ativo ou passivo	33
Prejuízos fiscais não usados e créditos fiscais não usados	34 - 36
Remensuração de ativos fiscais diferidos não reconhecidos	37
Investimentos em controladas, filiais e coligadas e participações em empreendimentos sob controle conjunto	38 – 45
MENSURAÇÃO	46 – 56
RECONHECIMENTO DE TRIBUTOS DIFERIDOS E CORRENTE	57
Itens reconhecidos em resultados	58 – 60

Itens reconhecidos fora da demonstração do resultado	61 – 65A
Tributo diferido advindo de uma combinação de negócios	66 – 68
Tributo corrente e diferido advindo de transações com pagamento baseado em ações	68A – 68C
APRESENTAÇÃO	69 – 70
Ativos fiscais e passivos fiscais	69 – 70
Compensação de saldos	71 – 76
Despesa Tributária	
Despesa (receita) tributária relacionada a resultado de atividades ordinárias	77 – 77A
Diferenças de câmbio sobre ativos ou passivos de tributo estrangeiro diferido	78
EVIDENCIAÇÃO	79 -94
Apêndice A – Exemplos de diferenças temporárias	
Apêndice B – Exemplos ilustrativos	

Objetivo

O objetivo deste Pronunciamento é prescrever o tratamento contábil para os tributos sobre o lucro. A questão principal na contabilização dos tributos sobre o lucro é como contabilizar as consequências fiscais atuais e futuras de:

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

É inerente no reconhecimento de um 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 consequências fiscais, este Pronunciamento exige que uma entidade reconheça um passivo fiscal diferido (ativo fiscal diferido), com determinadas exceções limitadas.

Este Pronunciamento exige que a entidade contabilize as consequências fiscais das transações e de outros eventos da mesma maneira que ela contabiliza as próprias transações e 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 (em outros resultados abrangentes ou diretamente no patrimônio líquido), quaisquer efeitos fiscais relacionados também são reconhecidos fora do resultado (em outros resultados abrangentes ou diretamente no patrimônio líquido, respectivamente). Similarmente, o reconhecimento de ativos e passivos fiscais diferidos numa 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 uma compra vantajosa (*barganha*) reconhecida.

Este Pronunciamento também trata do reconhecimento de ativos fiscais diferidos advindos de prejuízos fiscais não usados ou créditos fiscais não usados, 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, o termo tributo sobre o lucro inclui todos os impostos e contribuições nacionais e estrangeiros baseados em lucros tributáveis.

O termo tributo sobre o lucro também inclui impostos, tais como impostos retidos na fonte, que são devidos por uma controlada, coligada ou empreendimento sob controle conjunto nas distribuições à entidade que apresenta o relatório.

3. [Eliminado no original]
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 contabilidade das diferenças temporárias que podem surgir de créditos fiscais de tais subvenções ou investimentos.

Definições

5. Os seguintes termos são usados 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 sobre o lucro devido (recuperável) com relação ao lucro tributável (prejuízo fiscal) do período.

Passivos fiscais diferidos são os valores dos tributos sobre o lucro devidos em período futuros com relação às diferenças temporárias tributáveis.

Ativos fiscais diferidos são os valores dos tributos sobre o lucro recuperáveis em períodos futuros com relação a:

- (a) diferenças temporárias dedutíveis;
- (b) transporte de prejuízos fiscais não usados; e
- (c) transporte de créditos fiscais não usados.

Diferenças temporárias são diferenças entre o valor contábil de um ativo ou

passivo no balanço e sua base fiscal. As diferenças temporárias podem ser tanto:

- (a) *diferenças temporárias tributáveis*, as quais são diferenças temporárias que resultarão em valores tributáveis para determinar o lucro tributável (prejuízo fiscal) de períodos futuros quando o valor contábil de um ativo ou passivo é recuperado ou liquidado; ou
- (b) *diferenças temporárias dedutíveis*, as quais são diferenças temporárias que resultarão 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.

A *base fiscal* de um 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 de um 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. A receita gerada pelo uso da máquina é tributável, qualquer ganho sobre a alienação da máquina será tributável e qualquer perda na venda será dedutível para fins fiscais. A base fiscal da máquina é \$ 70.
2. Os juros a receber têm um valor contábil de \$ 100. A receita de juros relacionada será tributada em regime de caixa. A base fiscal dos juros a receber é zero.
3. Contas a receber têm um 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 uma controlada possuem um valor contábil de \$ 100.

Os dividendos não são tributáveis. Em essência, todo o valor contábil do ativo é dedutível contra os benefícios econômicos. Conseqüentemente, a base fiscal dos dividendos a receber é \$ 100¹.

5. Um empréstimo a receber tem um valor contábil de \$ 100. O reembolso do empréstimo não terá nenhuma consequência 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 com relação 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. Os passivos correntes incluem despesas provisionadas com um valor contábil de \$ 100. A despesa correspondente será deduzida para fins fiscais em um regime de caixa. A base fiscal das despesas provisionadas é zero.
2. Os passivos correntes incluem a receita de juros recebidos antecipadamente, com um 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. Os passivos correntes incluem despesas provisionadas com um valor contábil de \$ 100. A despesa correspondente já foi deduzida para fins fiscais. A base fiscal das despesas provisionadas é \$ 100.
4. Os passivos correntes incluem multas e penalidades provisionadas com um 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 um valor contábil de \$ 100. O reembolso do empréstimo não terá nenhuma consequência fiscal. A base fiscal do empréstimo é \$ 100.
9. Alguns itens possuem uma base fiscal, mas não são reconhecidos como ativos e

¹ De acordo com essa análise, não existe nenhuma diferença temporária tributável. Uma análise alternativa é que os dividendos reconhecidos a receber têm uma base fiscal de 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 uma base fiscal de 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.

passivos no balanço patrimonial. Por exemplo, os gastos com pesquisa são reconhecidos como uma despesa para determinar o lucro contábil no período no qual eles são incorridos, mas podem não ser permitidos como uma dedução para determinar 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 permitirão como uma dedução em períodos futuros, e o valor contábil zero é uma diferença temporária dedutível que resulta em um ativo fiscal diferido.

10. Quando a base fiscal de um ativo ou passivo não for imediatamente evidente, é útil considerar o princípio fundamental sobre o qual este Pronunciamento está baseado: o de que uma entidade deverá, com determinadas exceções, reconhecer um passivo (ativo) fiscal diferido sempre que a recuperação ou liquidação do valor contábil de um ativo ou passivo faça com que os futuros pagamentos de tributos sejam maiores (menores) do que eles seriam se tal recuperação ou liquidação não tivessem nenhuma consequência fiscal. O Exemplo C seguinte ao item 52 ilustra as circunstâncias em que pode ser útil considerar esse princípio fundamental, por exemplo, quando a base fiscal de um ativo ou passivo depende da maneira esperada da recuperação ou liquidação.
11. Em demonstrações contábeis consolidadas, as diferenças temporárias são 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 uma declaração de tributos consolidada nas jurisdições em que tal demonstração seja preenchida. 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 fiscais correntes e ativos fiscais correntes

12. Os tributos correntes relativos a períodos correntes e anteriores deverão, na medida em que não estejam pagos, ser reconhecidos como passivos. Se o valor já pago com relação aos períodos atual e anterior exceder o valor devido para aqueles períodos, o excesso será reconhecido como um ativo.
13. O benefício referente a um prejuízo fiscal que pode ser compensado para recuperar o tributo corrente de um período anterior será reconhecido como um ativo.
14. Quando um prejuízo fiscal é usado para recuperar o tributo corrente de um período anterior, uma entidade reconhece o benefício como um 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 fiscais diferidos e ativos fiscais diferidos

Diferenças temporárias tributáveis

15. Um passivo fiscal diferido será reconhecido para todas as diferenças temporárias tributáveis, exceto na medida em que o passivo fiscal diferido advenha de:
- (a) reconhecimento inicial de ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*); ou
 - (b) reconhecimento inicial de um ativo ou passivo em uma transação que:
 - (i) não é uma 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 coligadas com investimentos em controladas, filiais e coligadas, e interesses em empreendimentos sob controle conjunto, um passivo fiscal diferido será reconhecido de acordo com o item 39.

16. É inerente ao reconhecimento de um 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 um ativo excede sua base fiscal, o valor dos benefícios econômicos tributáveis excederá o valor que será permitido como dedução para fins fiscais.

Essa diferença é uma diferença temporária tributável, e a obrigação de pagar o resultante tributo 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 um 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 reconhece 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 está incluída no lucro tributável em um período diferente. Essas diferenças temporárias são geralmente descritas como diferenças de tempestividade. 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 uma base de proporção de tempo, mas em algumas circunstâncias podem ser incluídas no lucro tributável quando o dinheiro é recebido. A base fiscal de qualquer conta a receber reconhecida no balanço patrimonial com relação a essas receitas 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 anterior. Uma diferença temporária tributável surge, e resulta em um 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, uma diferença temporária surge e resulta em um 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 uma base fiscal de zero, já que eles foram deduzidos 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 uma combinação de negócios são reconhecidos em 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 uma combinação de negócios (ver item 21);
- (d) a base fiscal de um ativo ou passivo no reconhecimento inicial difere de seu valor contábil inicial, por exemplo, quando uma 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 interesses em empreendimentos sob controle conjunto se torna diferente da base fiscal do investimento ou interesse (ver itens 38-45).

Combinações de Negócios

19. Com exceções limitadas, os ativos identificáveis adquiridos e passivos assumidos em uma combinação de negócios são reconhecidos aos 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 de um ativo é aumentado ao seu valor justo, mas a base fiscal do ativo permanece o custo para o proprietário anterior, surge uma diferença temporária tributável que resulta em um passivo fiscal diferido. O passivo fiscal resultante afeta o ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) (ver item 66).

Ativos registrados contabilmente ao valor justo

20. Os Pronunciamentos Técnicos, 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 Pronunciamento Técnico e CPC 28 – Propriedade para Investimento). Em algumas circunstâncias, a reavaliação ou outras re-expressões de um 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 outras circunstâncias, a reavaliação ou re-expressão de um ativo não afeta o lucro tributável no período de reavaliação ou reformulação 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 diferirá do valor daqueles benefícios econômicos. A diferença entre o valor contábil de um 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 receita tributável que excede a depreciação que será 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 tornará devido, em última análise, sobre venda ou uso dos ativos similares.

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

21. O ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) advindo de uma combinação de negócios é medido como o excesso de (a) sobre (b):

- (a) da soma de:
 - (i) a quantia transferida medida de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 15 – Combinação de Negócios, o qual geralmente exige o valor justo na data da aquisição;
 - (ii) o valor de qualquer interesse não-controlador na adquirida reconhecido de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 15; e
 - (iii) em uma combinação de negócios executada em estágios, o valor justo na data da aquisição do interesse patrimonial mantido previamente do adquirente no adquirente.
- (b) o líquido dos valores na data da aquisição de ativos identificáveis adquiridos e passivos assumidos medidos de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC.

Às vezes as autoridades tributárias não permitem que as reduções no valor contábil do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) como uma despesa dedutível para determinar o lucro tributável. Além disso, nessas circunstâncias, o custo do *Goodwill* é geralmente não dedutível quando uma controlada aliena sua atividade empresarial subjacente. Nessas circunstâncias, o *goodwill* tem base fiscal zero. Qualquer diferença entre o valor contábil do *goodwill* e sua base fiscal de 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 em um 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 são, portanto, não reconhecidas segundo o item 15(a). Por exemplo, se em uma combinação de negócios uma entidade reconhece ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura de \$ 100 que possui uma base fiscal de zero, o item 15(a) proíbe a entidade de reconhecer o passivo fiscal resultante. Se a entidade subsequentemente reconhece uma perda por deterioração de \$ 20 para aquele ágio, o valor da diferença temporária tributável relacionada com o ágio é reduzida de \$ 100 para \$ 80, com uma redução resultante no valor do passivo fiscal diferido não reconhecido. Aquela 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 sob 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 em uma combinação de negócios uma entidade reconhece um 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, a diferença temporária tributável de \$ 20 surge no final daquele ano. Considerando que aquela diferença temporária tributável não se relaciona com o reconhecimento inicial do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura, o passivo fiscal diferido resultante é reconhecido.

Reconhecimento inicial de um ativo ou passivo

22. Uma diferença temporária pode surgir no reconhecimento inicial de um ativo ou passivo. Por exemplo, se todo ou parte do custo de um 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 de um ativo ou passivo:

- (a) em uma combinação de negócios, uma entidade reconhece qualquer passivo ou ativo fiscal diferido e isso afeta o total de ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura ou ganho numa compra vantajosa reconhecidos (ver item 19);
- (b) se a transação afeta o lucro contábil ou o lucro tributável, uma entidade reconhece um ativo ou passivo fiscal diferido e reconhece a despesa ou 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, uma entidade, na ausência da exceção prevista pelos itens 15 e 24, reconhecerá o ativo ou passivo fiscal diferido resultante e ajustará o valor contábil do ativo ou passivo pelo mesmo valor. Esses ajustes tornariam as demonstrações contábeis menos transparentes. Portanto, este Pronunciamento não permite que uma entidade reconheça o ativo ou passivo fiscal diferido resultante, tanto no reconhecimento inicial ou subsequentemente (ver o exemplo a seguir). Além disso, uma entidade não reconhece mudanças subsequentes no ativo ou passivo fiscal diferido não reconhecido à medida que o ativo é depreciado.

Exemplo ilustrativo do item 22(c)

Uma entidade pretende usar um ativo cujo custo é \$ 1.000 durante toda a sua vida útil de cinco anos e depois aliená-lo com um valor residual de zero. A alíquota de 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 receita tributável de \$ 1.000 e paga tributo de \$ 400. A entidade não reconhece o passivo fiscal diferido resultante de \$ 400 porque ele resulta do reconhecimento inicial do ativo.

No ano seguinte, o valor contábil do ativo é \$ 800. Ao obter receita tributável de \$ 800, a entidade paga um 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 de um instrumento financeiro composto (por exemplo, um título conversível) classifica o componente de dívida do instrumento como um passivo e o componente de patrimônio como patrimônio líquido. Em algumas circunstâncias, 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, uma entidade reconhece o passivo fiscal diferido resultante. De acordo com o item 61A, o tributo diferido é debitado diretamente no valor contábil do componente de patrimônio líquido. De acordo com o item 58, mudanças subsequentes no passivo fiscal diferido são reconhecidas no resultado como despesa (receita) de tributo diferido.

Diferenças temporárias dedutíveis

24. Um ativo fiscal diferido será 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 um ativo ou passivo em uma 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, um ativo fiscal diferido será reconhecido de acordo com o item 44.

25. É inerente no reconhecimento de um passivo que o valor contábil seja liquidado em períodos futuros por meio de uma saída da entidade de recursos incorporando 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 uma diferença temporária entre o valor contábil do passivo e sua base fiscal. Consequentemente, surge um ativo de fiscal diferido relativo ao tributo sobre os lucros que será recuperável nos períodos futuros quando aquela parte do passivo for permitida como uma dedução para determinar o lucro tributável. Similarmente, se o valor contábil de um 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 serão recuperáveis em períodos futuros.

Exemplo

Uma entidade reconhece um passivo de \$ 100 relativo a uma provisão para gastos com garantia de produto. Para fins fiscais, os gastos de garantia de produto não serão dedutíveis até que a entidade pague as reivindicações. 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 com relação àquele passivo em períodos futuros). Ao liquidar o passivo pelo seu valor contábil, a entidade reduzirá seu lucro tributável futuro em um valor de \$ 100 e, conseqüentemente, reduzirá 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 uma diferença temporária dedutível de \$ 100. Portanto, a entidade reconhece um ativo fiscal diferido de \$ 25 (\$ 100 a 25%) desde que seja provável que a entidade venha 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 à medida que o serviço é prestado pelo funcionário, mas deduzidas para determinar lucro tributável 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 uma dedução dos lucros tributáveis quando as contribuições ou os benefícios de aposentadoria forem pagos;
 - (b) os gastos com pesquisa são reconhecidos como uma despesa para determinar o lucro contábil no período em que são incorridos, mas podem não ser permitidos como uma dedução para determinar o lucro tributável (prejuízo fiscal) até um período posterior. A diferença entre a base fiscal dos gastos de pesquisa, que é o valor que as autoridades tributárias permitirão como uma dedução nos períodos futuros, e o valor contábil de zero é uma diferença temporária dedutível que resulta em um ativo fiscal diferido;
 - (c) com limitadas exceções, uma entidade reconhece os ativos identificáveis adquiridos e os passivos assumidos em uma combinação de negócios aos seus valores justos na data de aquisição. Quando um passivo assumido é reconhecido na data da aquisição, mas os custos relacionados não são deduzidos para determinar os lucros tributáveis até um período posterior, surge uma diferença temporária dedutível que resulta em um ativo fiscal diferido. Um ativo fiscal diferido também surge quando o valor justo de um 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 (consultar item 20). Uma 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, uma entidade reconhece os ativos fiscais diferidos somente quando é provável que venham estar disponíveis lucros tributáveis contra os quais as diferenças temporárias dedutíveis possam ser utilizadas.
28. É provável que venha estar disponível o lucro tributável contra o qual uma diferença temporária dedutível possa ser utilizada quando existam diferenças temporárias tributáveis suficientes relacionadas com a mesma autoridade tributária e a mesma entidade tributável a qual se espera reverter:
- (a) no mesmo período que a reversão esperada da diferença temporária dedutível; ou
 - (b) em períodos nos quais uma perda fiscal advinda do ativo fiscal diferido possa ser compensada com períodos anteriores ou futuros.

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

29. Quando 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 que a reversão da diferença temporária dedutível (ou em períodos nos quais surja um prejuízo fiscal proveniente do ativo fiscal diferido que possa ser compensado com períodos futuros ou anteriores). Ao avaliar se ela terá lucro tributável suficiente em períodos futuros, uma entidade ignora 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 a fim de 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 um período específico antes da expiração do prazo de um prejuízo fiscal ou transporte de crédito fiscal. Por exemplo, em algumas circunstâncias, o lucro tributável pode ser criado ou aumentado por:
- (a) escolher ter receita de juros tributada em regime de caixa ou competência;
 - (b) diferir a 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 receita não tributável (como, em algumas circunstâncias, um título do governo) a fim de comprar outro investimento que gera receita tributável.

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

31. Quando uma entidade possui um histórico de prejuízos recentes, a entidade considera a orientação dos itens 35 e 36.
32. [Eliminado no original]

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 uma combinação de negócios for menor do que a sua base fiscal, a diferença dá margem a um ativo fiscal diferido. O ativo fiscal diferido advindo do reconhecimento inicial do ágio será reconhecido como parte da contabilização de uma combinação de negócios na medida em que é provável que estará disponível lucro tributável contra o qual a diferença temporária dedutível poderá ser utilizada.

Reconhecimento inicial de um ativo ou passivo

33. Um caso em que um ativo fiscal diferido surge no reconhecimento inicial de um

ativo é quando uma subvenção governamental não-tributável relacionada com um 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 de zero é uma diferença temporária dedutível. Qualquer que seja o método de apresentação que uma entidade adote, a entidade não reconhece o ativo fiscal diferido resultante pelas razões apresentadas no item 22.

Prejuízos fiscais não usados e créditos fiscais não usados

34. Um ativo fiscal diferido será reconhecido para o registro de prejuízos fiscais não usados e créditos fiscais não usados na medida em que seja provável que estarão disponíveis lucros tributáveis futuros contra os quais os prejuízos fiscais não usados e créditos fiscais não usados possam ser utilizados.
35. Os critérios para reconhecer ativos fiscais diferidos advindos do registro de prejuízos fiscais e créditos fiscais não usados são os mesmos critérios para reconhecer ativos fiscais diferidos advindos de diferenças temporárias dedutíveis. Entretanto, a existência de prejuízos fiscais não usados é uma forte evidência de que futuros lucros tributáveis poderão não estar disponíveis. Portanto, quando uma entidade tem um histórico de perdas recentes, ela reconhece um ativo fiscal diferido advindo de prejuízos fiscais ou créditos fiscais não usados 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 usados. Nessas circunstâncias, o item 82 exige evidenciação do valor do ativo fiscal diferido e a natureza da evidência que comprova o seu reconhecimento.
36. Uma entidade considera os seguintes critérios para avaliar a probabilidade de que haverá disponibilidade de lucro tributável, contra o qual os prejuízos fiscais ou créditos fiscais não usados 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 usados podem ser utilizados antes que expirem;
 - (b) se é provável que a entidade terá lucros tributáveis antes que os prejuízos fiscais ou créditos fiscais não usados expirem;
 - (c) se os prejuízos fiscais não usados resultarem de causas identificáveis que são improváveis de ocorrer novamente; e

- (d) se estão disponíveis para a entidade oportunidades de planejamento tributário (ver item 30) que criam lucro tributável no período em que prejuízos fiscais ou créditos fiscais não usados possam ser utilizados.

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

Remensuração de ativos fiscais diferidos não reconhecidos

37. Ao final de cada período de apresentação de relatório, uma entidade reavalia 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 uma entidade reavalia os ativos fiscais diferidos na data de uma combinação de negócios ou subsequentemente (ver itens 67 e 68).

Investimentos em controladas, filiais e coligadas e participações em empreendimentos sob controle conjunto

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) a existência de lucros não distribuídos de controladas, filiais, coligadas e empreendimentos sob controle conjunto;
 - (b) mudanças nas taxas de câmbio quando uma empresa controladora e sua controlada estão localizadas em países diferentes; e
 - (c) uma redução no valor contábil de um investimento em uma 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. Uma entidade reconhecerá um passivo fiscal diferido para todas as diferenças temporárias tributáveis associadas com investimentos em controladas, filiais e coligadas e participações em empreendimentos sob controle conjunto, exceto quando ambas as seguintes condições sejam atendidas:
- (a) a empresa controladora, o investidor ou empreendedor seja capaz de controlar a periodicidade da reversão da diferença temporária; e
 - (b) seja provável que a diferença temporária não se reverterá no futuro previsível.
40. Como uma empresa controladora controla a política de dividendos de sua controlada, ela é capaz de controlar a periodicidade da reversão das diferenças temporárias associadas 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 é revertida. Portanto, quando a empresa controladora determina que aqueles lucros não serão distribuídos no futuro previsível, ela não reconhece um passivo fiscal diferido. A mesma consideração se aplica aos investimentos em filiais.
41. Os ativos e passivos não-monetários de uma entidade são medidos 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 uma moeda diferente, as alterações na taxa de câmbio originam diferenças temporárias que resultam em um passivo fiscal diferido reconhecido ou (sujeito ao item 24) ativo. O tributo diferido resultante é debitado ou creditado nos resultados (ver item 58).
42. Um investidor em uma 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, um investidor reconhece um passivo fiscal diferido advindo de diferenças temporárias tributáveis associadas com seu investimento na coligada. Em alguns casos, um 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 arranjo entre as partes para um empreendimento sob controle conjunto geralmente trata da distribuição de lucros e identifica se as decisões sobre esses assuntos exigem o consentimento de todos os empreendedores ou de uma maioria especificada de empreendedores. Quando o empreendedor pode controlar a distribuição de lucros e é provável que os lucros não sejam distribuídos em um futuro previsível, um passivo fiscal diferido não é reconhecido.
44. Uma entidade reconhecerá um ativo fiscal diferido para todas as diferenças temporárias dedutíveis advindas dos investimentos em controladas, filiais e coligadas e participações em empreendimentos sob controle conjunto, na medida em que, e somente na medida em que, seja provável que:
 - (a) a diferença temporária será revertida no futuro previsível; e
 - (b) estará disponível lucro tributável contra o qual a diferença temporária possa ser utilizada.
45. Ao decidir se um 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, uma entidade considera a orientação mencionada nos itens 28 a 31.

Mensuração

46. Passivos (ativos) de tributos correntes para os períodos corrente e anterior serão medidos pelo valor esperado a ser pago para (recuperado de) as autoridades tributárias, usando as alíquotas de tributos (e legislação fiscal) que tenham sido aprovadas ou substantivamente 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 realizado o ativo ou liquidado o passivo, com base nas alíquotas (e legislação fiscal) que tenham sido aprovadas ou substantivamente aprovadas ao final do período que está sendo reportado.
48. Ativos e passivos correntes e diferidos são geralmente medidos usando as alíquotas de tributos (e legislação fiscal) que tenham sido aprovadas. Entretanto, algumas vezes 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. Nessas circunstâncias, os ativos e passivos fiscais são medidos 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 são medidos usando-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 no original]
51. A mensuração dos passivos fiscais diferidos e ativos fiscais diferidos deve refletir as consequências fiscais que se seguem à maneira pela qual a entidade espera, ao final do período que está sendo reportado, recuperar ou liquidar o valor contábil de seus ativos e passivos.
52. Às vezes, a maneira pela qual uma entidade recupera (liquida) o valor contábil de um ativo (passivo) pode afetar uma ou ambas abaixo:
- (a) alíquota de tributo aplicável quando a entidade recupera (liquida) o valor contábil de um ativo (passivo); e
 - (b) a base fiscal do ativo (passivo).

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

Exemplo A

Um ativo possui um valor contábil de \$ 100 e uma base fiscal de \$ 60. Uma alíquota de tributo de 20% seria aplicada caso o ativo fosse vendido e uma alíquota de tributo de 30% seria aplicada a outras receitas.

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

Exemplo B

Um ativo com um custo de \$ 100 e um 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 ativo é vendido por mais do que o custo, a depreciação acumulada para fins fiscais de \$ 30 será incluída no lucro tributável, mas os rendimentos da venda em excesso do custo não serão tributáveis.

A base fiscal do ativo é \$ 70 e existe uma diferença temporária tributável de \$

80. Se a entidade espera recuperar o valor contábil usando o ativo, ela deve gerar receita tributável de \$ 150, mas somente poderá deduzir a depreciação de \$ 70. Nessa base, existe um passivo fiscal diferido de \$ 24 (\$ 80 a 30%). Se a entidade espera recuperar o valor contábil vendendo o ativo imediatamente com rendimentos de \$ 150, o passivo fiscal diferido é 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 é reconhecido em outros lucros abrangentes).

Exemplo C

Os fatos ocorrem como no exemplo b, exceto que se o ativo é vendido por mais do que o custo, a depreciação acumulada para fins fiscais será incluída no rendimento tributável (tributado a 30%) e os rendimentos da venda serão tributados a 40%, depois de deduzir um custo ajustado pela inflação de \$ 110.

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

Se a entidade espera recuperar o valor contábil vendendo o ativo imediatamente para obter rendimentos de \$ 150, a entidade poderá 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 e tributada a 30%. Nessa base, a base fiscal é \$ 80 (\$ 110 menos \$ 30), existe uma diferença temporária tributável de \$ 70 e existe um passivo fiscal diferido de \$ 25 (\$ 40 a 40%, mais \$ 30 a 30%). Se a base fiscal não é aparente imediatamente neste exemplo, pode ser útil considerar o princípio fundamental exposto no item \$ 10.

(observação: de acordo com o item 61A, o tributo diferido adicional que surge

da reavaliação é reconhecido em outros lucros abrangentes).

- 52A. Em algumas situações o tributo sobre lucros é devido a uma taxa mais alta ou mais baixa se parte ou todo o lucro líquido ou lucros retidos for pago como um dividendo aos acionistas da entidade. Em algumas outras, o tributo sobre o lucro pode ser restituível ou devido se parte ou todo o lucro líquido ou lucros retidos for paga como um dividendo aos acionistas da entidade. Nessas circunstâncias, ativos e passivos fiscais correntes ou diferidos são mensurados à alíquota de tributo aplicável a lucros não distribuídos.
- 52B. Nas circunstâncias descritas no item 52A, as consequências tributárias dos dividendos são reconhecidas quando um passivo para pagamento do dividendo é reconhecido. As consequências tributárias dos dividendos estão mais diretamente vinculadas a transações ou eventos passados do que às distribuições aos proprietários. Portanto, as consequências tributárias dos dividendos são reconhecidas no resultado do período conforme exigido pelo item 58, exceto na medida em que as consequências tributárias 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 uma entidade em uma circunstância onde os tributos sobre a renda são pagáveis a uma alíquota maior sobre lucros não distribuídos (50%) com um 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 um passivo relativo a dividendos propostos ou declarados após o final do período. Como resultado, 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 um passivo fiscal corrente e uma 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 um passivo fiscal diferido e uma 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 um passivo.

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

53. Ativos e Passivos fiscais diferidos não devem ser descontados.
54. A determinação confiável de ativos e passivos fiscais diferidos sobre uma base descontada 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 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 de ativos ou passivos fiscais diferidos.
55. As diferenças temporárias são determinadas por referência ao valor contábil de um ativo ou passivo. Isso se aplica mesmo quando aquele valor contábil é ele mesmo determinado em bases descontadas, como, por exemplo, no caso de obrigações de benefícios de aposentadoria (ver Pronunciamento Técnico CPC 33 – Benefício Pós-Emprego).
56. O valor contábil de um ativo fiscal diferido deve ser revisado ao final de cada período de reporte. Uma entidade deve reduzir o valor contábil de um ativo fiscal diferido na medida em que não seja mais provável que lucro tributável suficiente estará disponível para permitir o benefício de parte ou de todo aquele ativo fiscal diferido a ser utilizado. Qualquer redução será 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 uma transação ou outro evento é consistente com a contabilização da própria transação ou evento. Os itens 58 a 68C implementam esse princípio.

Itens reconhecidos em resultados

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) uma transação ou evento que é reconhecido no mesmo período ou em um diferente, fora do resultado, em outros resultados abrangentes ou diretamente no patrimônio (ver itens 61A a 65); ou

- (b) uma combinação de negócios (ver itens 66 a 68).
59. A maioria dos passivos fiscais diferidos e ativos fiscais diferidos surgem quando a receita ou a despesa está incluída no lucro contábil em um período, mas está incluída no lucro tributável (prejuízo fiscal) em um período diferente. O tributo diferido resultante é reconhecido em resultado. São exemplos:
- (a) receitas de juros, *royalties* ou dividendos são recebidas em atraso e incluídas no lucro contábil em bases de proporção de tempo de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 30 – Receita, mas são incluídas em lucro tributável (prejuízo fiscal) em regime de caixa; e
 - (b) custos de ativos intangíveis tenham sido capitalizados de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 04 – Ativo Intangível e estão sendo amortizados em resultado, mas foram deduzidos para fins fiscais quando eles foram incorridos.
60. O valor contábil de ativos e passivos fiscais diferidos pode mudar, embora não exista nenhuma mudança no valor das diferenças temporárias relacionadas. Isso pode resultar, por exemplo, de:
- (a) uma mudança nas alíquotas do tributo ou na legislação fiscal;
 - (b) uma reavaliação da recuperabilidade dos ativos fiscais diferidos; ou
 - (c) uma mudança na maneira esperada de recuperação de um ativo.

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

Itens reconhecidos fora da demonstração do resultado

61. [Eliminado no original]
- 61A. Tributo atual ou tributo diferido serão 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 atual e o diferido que se relacionam a itens que são reconhecidos no mesmo ou em um período diferente:
- (a) em outros resultados abrangentes, serão reconhecidos em outros resultados abrangentes (ver item 62).
 - (b) diretamente no patrimônio líquido, serão reconhecidos diretamente no

patrimônio líquido (ver item 62A).

62. Os Pronunciamentos, Interpretações e Orientações deste Comitê exigem ou permitem que itens específicos sejam reconhecidos em outros resultados abrangentes. Exemplos desses itens são:

(a) uma alteração no valor contábil advinda da reavaliação de Imobilizado, quando legalmente permitida (ver o Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado); e

(b) [Eliminado no original]

(c) diferenças de câmbio advindas da conversão de demonstrações contábeis de uma operação estrangeira (consultar o Pronunciamento Técnico CPC 02 – Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis).

(d) [Eliminado no original]

62A. Os Pronunciamentos, Interpretações e Orientações deste Comitê exigem ou permitem que itens específicos sejam creditados ou debitados diretamente no patrimônio líquido. Exemplos desses itens são:

(a) um ajuste no balanço de abertura de lucros retidos resultantes tanto de uma mudança na política contábil que é aplicada retrospectivamente ou da correção de um erro (consultar o Pronunciamento Técnico CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro); e

(b) valores advindos de um reconhecimento inicial do componente de patrimônio de um instrumento financeiro composto (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) uma mudança na alíquota do tributo ou outras regras fiscais afetam um ativo ou passivo fiscal diferido relacionado (no todo ou em parte) com um item que foi previamente reconhecido fora de resultado; ou

- (c) uma entidade determina que um ativo fiscal diferido deva ser reconhecido, ou não deva mais ser reconhecido na sua totalidade, e o fiscal diferido se relaciona (no todo ou em parte) com um item que foi previamente reconhecido fora do resultado.

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

- 64. A entidade deve transferir a cada ano, da reserva de reavaliação para lucros acumulados, um valor igual à diferença entre a depreciação ou amortização de um ativo reavaliado e a depreciação ou amortização baseada no custo daquele ativo. O valor transferido é líquido de qualquer tributo diferido relacionado. Considerações similares se aplicam às transferências feitas na alienação de um item do imobilizado.
- 65. Quando um ativo é reavaliado para fins fiscais e essa reavaliação está relacionada com uma reavaliação contábil de um período anterior, ou com aquela que se espera seja realizada em um 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 a uma reavaliação contábil de um período anterior, ou com aquela que se espera seja realizada em um período futuro, os efeitos fiscais do ajuste da base fiscal são reconhecidos em resultado.
- 65A. Quando uma entidade paga dividendos aos seus acionistas, pode ser exigido pagar uma parcela dos dividendos às autoridades tributárias em nome dos acionistas. Esse valor é referido como tributo retido na fonte. Esse valor pago ou devido às autoridades tributárias é debitado no patrimônio líquido como uma parte dos dividendos.

Tributo diferido advindo de uma combinação de negócios

- 66. Conforme explicado nos itens 19 e 26(c), diferenças temporárias podem surgir em uma combinação de negócios. De acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 15 – Combinação de Negócios, uma entidade reconhece quaisquer ativos fiscais diferidos resultantes (na medida em que ele atenda aos critérios de reconhecimento do item 24) ou passivos fiscais diferidos como ativos e passivos identificáveis na data da aquisição. Conseqüentemente, aqueles ativos fiscais diferidos e passivos fiscais diferidos afetam o valor do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) ou ganho numa compra que a entidade reconhece. Entretanto, de acordo com o item 15(a), uma entidade não reconhece passivos fiscais diferidos advindos de um reconhecimento inicial de ágio derivado da expectativa de

rentabilidade futura.

67. Como resultado de uma combinação de negócios, a probabilidade de realizar uma pré-aquisição de ativo fiscal diferido do adquirente pode mudar. Um 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 usados contra o futuro lucro tributável da entidade adquirida. Alternativamente, como resultado da combinação de negócios, pode não mais ser provável que futuros lucros tributáveis permitirão que o ativo fiscal diferido seja recuperado. Nesses casos, o adquirente reconhece uma mudança 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 em consideração na medição 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 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. Uma entidade reconhecerá 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 medição 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 serão reconhecidos no resultado.
 - (b) Todos os outros benefícios de tributo diferido adquirido realizados serão reconhecidos no resultado (ou, se este Pronunciamento assim exigir, fora do resultado).

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

- 68A. 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 de patrimônio da entidade, o valor da dedução do tributo pode diferir da despesa de remuneração acumulada relacionada, e pode surgir em um período contábil posterior. Por exemplo, a entidade pode reconhecer uma despesa pelo consumo de serviços de funcionários recebidos como

pagamento pelas opções de ações concedidas, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 10 – Pagamento Baseado em Ações, e não receber uma dedução de tributo até que as opções de ações sejam exercidas, com a mensuração da dedução do tributo baseado no preço da ação da entidade na data do exercício.

68B. Da mesma forma como acontece com os gastos com pesquisa discutidos nos itens 9 e 26(b) deste Pronunciamento, a diferença entre a base fiscal dos serviços de funcionários recebidos até a data (o valor das autoridades tributárias permitido como uma dedução em períodos futuros, como no caso de uma provisão para benefícios pós-emprego – aposentadoria, por exemplo) e o valor contábil de zero (por terem esses valores sido considerados como despesa, por exemplo), é uma diferença temporária dedutível que resulta em um ativo fiscal diferido. Noutra situação, se o valor que as autoridades tributárias vierem a permitir como uma dedução em períodos futuros não for conhecido ao final do período, ele será estimado, com base nas informações disponíveis ao final do período. Por exemplo, se o valor que as autoridades tributárias vierem eventualmente a permitir como uma dedução nos períodos futuros depende do preço da ação da entidade em uma data futura, a mensuração da diferença temporária dedutível deverá 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, medida de acordo com o item 68B) pode diferir da despesa de remuneração acumulada relacionada. O item 58 do Pronunciamento exige que o tributo atual e o diferido devam ser reconhecidos como receita ou uma despesa e incluído nos resultados do período quando o tributo advenha de: (a) uma transação ou evento que é reconhecido no mesmo ou em um período diferente, fora do resultado, ou (b) uma combinação de negócios. Se o valor da dedução fiscal (ou dedução fiscal estimada) exceder o valor da despesa de remuneração acumulada 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 fiscais e passivos fiscais

69. [Eliminado no original]

70. [Eliminado no original]

Compensação de saldos

71. Uma entidade deve compensar os ativos fiscais correntes e os passivos fiscais correntes se, e somente se, a entidade:
- (a) tiver um direito legalmente executável para compensar os valores reconhecidos; e
 - (b) pretende 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, eles são compensados no balanço patrimonial sujeito aos critérios similares àqueles estabelecidos para os instrumentos financeiros no Pronunciamento Técnico CPC 39 - Instrumentos Financeiros: Apresentação. A entidade terá normalmente o direito legalmente executável de compensar o ativo fiscal corrente contra um passivo fiscal corrente quando eles se relacionarem com os tributos sobre o lucro lançados pela mesma autoridade tributária e a autoridade tributária permitir que a entidade faça ou receba um único pagamento líquido.
73. Nas demonstrações contábeis consolidadas, um ativo fiscal corrente de uma entidade em um grupo é compensado contra um passivo fiscal corrente de outra entidade no grupo se, e somente se, as entidades referidas tenham 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 um 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 se relacionam com tributos sobre o lucro lançados pela mesma autoridade tributária na(s):
 - (i) mesma entidade tributável; ou
 - (ii) 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

um ativo fiscal diferido contra um 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 um direito legalmente executável de compensar os ativos fiscais correntes contra os passivos fiscais correntes.

76. Em raras circunstâncias, uma entidade pode ter um direito legalmente executável de compensar, e a intenção de liquidar pelo (valor) líquido, por alguns períodos, mas não para os outros. Nessas raras circunstâncias, a programação detalhada pode ser exigida para estabelecer confiavelmente se o passivo fiscal diferido de uma entidade tributável resultará em aumentos de pagamentos de tributos no mesmo período em que um ativo fiscal diferido de outra entidade tributável resultará na redução dos pagamentos por aquela segunda entidade tributável.

Despesa Tributária

Despesa (receita) tributária relacionada a resultado de atividades ordinárias

77. A despesa (receita) tributária relacionada a resultado de atividades ordinárias será apresentada na demonstração de resultados.
- 77A. Se a entidade apresenta os componentes do resultado em uma demonstração de resultado separada conforme descrito no item 81 do Pronunciamento Técnico CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis, ela apresenta a despesa tributária (receita) relacionada aos lucros ou prejuízos de atividades ordinárias naquela demonstração separada.

Diferenças de câmbio sobre ativos ou passivos de tributo estrangeiro diferido

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 de resultados abrangentes. Consequentemente, quando as diferenças de câmbio sobre ativos ou passivos de tributo estrangeiro diferidos são reconhecidas na demonstração de resultados abrangentes, tais diferenças podem ser classificadas como despesa (receita) de tributo diferido, se aquela apresentação for considerada como sendo a mais útil para os usuários das demonstrações contábeis.

Evidenciação

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) o valor da despesa (receita) com tributo diferido relacionado com a origem e reversão de diferenças temporárias;
 - (d) o valor da despesa (receita) com tributo diferido relacionado com as mudanças nas alíquotas do tributo ou com a imposição de novos tributos;
 - (e) o valor dos benefícios que surgem de um prejuízo fiscal não reconhecido previamente, crédito fiscal ou diferença temporária de um período anterior que é usado para reduzir a despesa tributária corrente;
 - (f) o valor do benefício de um prejuízo fiscal, crédito fiscal ou diferença temporária não reconhecida previamente de um período anterior que é usado para reduzir a despesa com tributo diferido;
 - (g) a despesa com tributo diferido advinda da baixa, ou reversão de uma baixa anterior, de um ativo fiscal diferido de acordo com item 56; e
 - (h) o valor da despesa (receita) tributária relacionado àquelas mudanças nas políticas e erros contábeis que estão incluídas em lucros ou prejuízos de acordo com Pronunciamento Técnico CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro, porque elas não podem ser contabilizadas retrospectivamente.
81. O que segue também deve ser evidenciado separadamente:
- (a) o tributo diferido e corrente agregado relacionado com os itens que são debitados ou creditados diretamente no patrimônio líquido (ver item 62A);
 - (ab) o valor do tributo sobre o lucro relacionado a cada componente de outros resultados abrangentes (ver item 62 e o Pronunciamento Técnico CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis;
 - (b) [Removido];
 - (c) uma explicação do relacionamento entre a despesa (receita) tributária e o lucro contábil em uma ou em ambas as seguintes formas:

- (i) uma reconciliação 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 são computadas; ou
 - (ii) uma reconciliação 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) uma explicação das mudanças nas alíquotas aplicáveis de tributos comparadas com o período contábil anterior;
- (e) o valor (e a data de vencimento, se houver) das diferenças temporárias dedutíveis, prejuízos fiscais não usados, e créditos fiscais não usados para os quais nenhum ativo fiscal diferido é reconhecido no balanço patrimonial;
- (f) o valor total das diferenças temporárias associadas com investimento em controladas, filiais e coligadas e participações em empreendimentos sob controle conjunto, 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 usados e créditos fiscais não usados:
- (i) o valor dos ativos e passivos fiscais diferidos reconhecidos no balanço patrimonial para cada período apresentado;
 - (ii) o valor da receita ou despesa fiscal diferida reconhecida no resultado, se esta não é evidente a partir das mudanças 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) o resultado das atividades ordinárias da operação descontinuada para o período, juntamente com os valores correspondentes a cada período anterior apresentado;
- (i) o valor das consequências tributárias de dividendos aos acionistas 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 uma combinação de negócios na qual a entidade é o adquirente causa uma mudança no valor reconhecido para a sua pré-aquisição do ativo fiscal diferido (ver item 67), o valor daquela mudança; e
 - (k) se os benefícios do tributo diferido adquiridos em uma combinação de negócios não são reconhecidos na data da aquisição, mas são reconhecidos após a data da aquisição (consultar o item 68), uma descrição do evento ou mudança nas circunstâncias que causaram o reconhecimento dos benefícios do tributo diferido.
82. Uma entidade deve divulgar o valor de um ativo fiscal diferido e a natureza da evidência que comprova o seu reconhecimento, quando:
- (a) a utilização do ativo fiscal diferido depende de futuros lucros tributáveis em excesso dos lucros advindos da reversão de diferenças temporárias tributáveis existentes; e
 - (b) a entidade tenha sofrido um prejuízo quer no período corrente quer no período precedente na jurisdição fiscal com a qual o ativo fiscal diferido se relaciona.
- 82A. Nas circunstâncias descritas no item 52A, a entidade deve divulgar a natureza das potenciais consequências do tributo sobre o lucro que resultariam do pagamento de dividendos aos seus acionistas. Além disso, a entidade deve divulgar os valores das consequências potenciais do tributo sobre o lucro praticamente determináveis, e se existem quaisquer consequências potenciais do tributo sobre o lucro que não sejam praticamente determináveis.
83. [Eliminado no original]
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 estrangeiras.
85. Ao explicar o relacionamento entre despesa (receita) tributária e o lucro contábil, a entidade usa uma alíquota de tributo aplicável que fornece 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 uma entidade que opera em diversas jurisdições, pode ser mais significativo agregar reconciliações separadas preparadas usando a alíquota doméstica em cada jurisdição individual.

O exemplo a seguir ilustra como a seleção da alíquota aplicável do tributo afeta a apresentação de uma reconciliação numérica.

Exemplo ilustrativo do item 85

Em 19X2, uma entidade tem um 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 de uma reconciliação para a alíquota do tributo doméstico.

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

O que segue é um exemplo de uma reconciliação preparada agregando reconciliações 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 um item separado na reconciliação. Uma 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 na(s) alíquota(s) aplicáveis de tributo conforme exigido pelo item 81(d).

	\$	\$
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 seria impraticável computar o valor de passivos fiscais diferidos não reconhecidos advindos de investimentos em controladas, filiais e coligadas e interesses em empreendimentos sob controle conjunto (ver item 39). Portanto, este Pronunciamento exige que a entidade evidencie 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 achar tais informações úteis.
- 87A. O item 82A exige que a entidade evidencie a natureza das consequências potenciais do tributo sobre o lucro que resultariam do pagamento de dividendos aos seus acionistas. A entidade divulga as características importantes dos sistemas de tributação e os fatores que afetarão o valor das potenciais consequências fiscais dos dividendos.
- 87B. Algumas vezes não seria praticável computar o valor total das consequências potenciais do tributo sobre o lucro que resultariam do pagamento de dividendos aos acionistas. Esse pode ser o caso, por exemplo, quando uma entidade possui um grande número de controladas estrangeiras. Entretanto, mesmo em tais circunstâncias, algumas parcelas do valor total podem ser facilmente determináveis. Por exemplo, em um grupo consolidado, uma 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 reembolsado sobre o pagamento de futuros dividendos aos acionistas de lucros retidos consolidados. Nesse caso, o valor reembolsável é divulgado. Se aplicável, a entidade também divulga que existem consequências potenciais adicionais de tributos sobre o lucro não praticamente determináveis. Nas demonstrações contábeis separadas da empresa controladora, se houver, a divulgação das consequências potenciais do tributo sobre o lucro se relaciona aos lucros retidos da empresa controladora.
- 87C. A entidade obrigada a fazer a evidenciação do 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. Nesses casos, a entidade considera isso para determinar a informação a ser evidenciada conforme o item 82A. Por exemplo, uma 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 é impraticável computar os valores dos passivos fiscais diferidos não reconhecidos (ver item 87), podem existir valores de potenciais consequências da tributação de

dividendos não praticamente determináveis relacionados com essas controladas.

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

94. As entidades não devem ajustar a contabilidade para combinações de negócios anteriores se os benefícios fiscais não satisfizerem os critérios para reconhecimento separado na data de aquisição e forem reconhecidos após a data de aquisição, a menos que os benefícios sejam reconhecidos dentro do período de medição e resultem de novas informações sobre fatos e circunstâncias que existiam na data de aquisição. Outros benefícios fiscais reconhecidos serão reconhecidos no resultado (ou, caso este Pronunciamento assim o exija, fora de resultado).

Apêndice A

Exemplos de diferenças temporárias

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 resultado

1. A receita de juros é recebida posteriormente e incluída no lucro contábil em uma 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 uma diferença temporária dedutível associada com qualquer estoque relacionado).
3. A depreciação de um ativo é acelerada para fins fiscais.
4. Os custos de desenvolvimento foram capitalizados e serão amortizados na demonstração de resultados abrangentes, mas foram deduzidos para determinar o lucro tributável no período em que eles foram incorridos.
5. Despesas pré-pagas já foram deduzidas no regime de caixa para determinar o lucro tributável dos períodos atual e anterior.

Transações que afetam o balanço patrimonial

6. A depreciação de um 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 uma combinação de negócios; consultar também o item 22 do Pronunciamento).
7. Um tomador de empréstimo registra um empréstimo conforme os recursos recebidos (que será igual ao valor devido no vencimento), menos os custos da transação. Subseqüentemente, o valor contábil do empréstimo é aumentado pela amortização dos custos de transação 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 atual e anterior, 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 ao valor obtido líquido dos custos de transação. Os custos de transação são amortizados para o lucro contábil ao longo da vida do empréstimo. Aqueles custos de transação não são dedutíveis para determinar o lucro tributável de períodos futuro, corrente ou anterior. (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 um instrumento financeiro composto (por exemplo, um título conversível) é mensurado por intermédio de um 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 reavaliações

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 ser feito 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).

Combinações de negócios e consolidação

12. O valor contábil de um ativo é aumentado para o valor justo em uma 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 estrangeiras. (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 de uma entidade são medidos na sua moeda funcional, mas o lucro tributável ou prejuízo fiscal é determinado em uma 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 recalculados 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 Hiperinflacionária) e nenhum ajuste equivalente é feito para fins fiscais. (observações: (1) o tributo diferido é reconhecido no resultado; e (2) se, além do recálculo, 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 o recálculo é reconhecido no resultado).

B. Exemplos de circunstâncias que dão margem a diferenças temporárias dedutíveis

Todas as diferenças temporárias dedutíveis dão margem aos 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 deduzidos na determinação do lucro tributável até que a entidade pague os benefícios de aposentadoria ou contribuições para um 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 de um 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 deduzido para determinar o lucro tributável quando o pagamento é recebido. (observação: conforme explicado em A2 acima, existe também uma diferença temporária tributável associada com contas a receber de cliente relacionada).
4. O valor líquido realizável de um item de estoque, ou o valor recuperável de um item do ativo imobilizado, é menor do que o valor contábil, e uma 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 de pesquisa (ou organização ou outros custos de início de operação) são reconhecidos como uma despesa na apuração do lucro contábil, mas somente são permitidos como dedução para determinar o lucro tributável em um período posterior.
6. A receita é diferida no balanço patrimonial, mas já foi incluída no lucro tributável nos períodos corrente ou anterior.
7. Uma 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 reavaliações

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.

Combinações de negócios e consolidação

9. Um passivo é reconhecido ao seu valor justo em uma 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 ou aumenta o valor de qualquer ganho por compra vantajosa reconhecido. Ver o item 66 do Pronunciamento).
10. [Removido]
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 estrangeiros 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 um futuro previsível; e (b) haverá lucro tributável disponível contra o qual a diferença temporária possa ser utilizada).
13. Os ativos e passivos não monetários de uma entidade são medidos nas suas moedas funcionais, mas o lucro tributável ou a perda fiscal é determinado em uma moeda diferente. (observações: (1) pode haver tanto uma diferença temporária tributável ou uma diferença temporária dedutível; (2) onde houver uma 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 um ativo ou passivo é igual à sua base fiscal

1. As despesas provisionadas já foram deduzidas para determinar um passivo fiscal corrente da entidade para o período atual ou anterior.

2. Um empréstimo a pagar é medido pelo valor originalmente recebido, e esse valor é o mesmo que o valor reembolsável no vencimento final do empréstimo.
3. Despesas provisionadas nunca serão dedutíveis para fins fiscais.
4. Receita apropriada por competência nunca será tributável.

Apêndice B

Exemplos ilustrativos

O apêndice acompanha, mas não faz parte do Pronunciamento. Os extratos dos balanços patrimoniais e demonstrações dos resultados abrangentes 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

Uma 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 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 passivo fiscal diferido resultante e a receita e 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 criará uma receita tributável nos anos subsequentes. A demonstração dos resultados abrangentes 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 uma 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 uma 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 com relação 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 com relação ao desenvolvimento de um 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 um contrato com seus funcionários para fornecer benefícios de planos de saúde para os aposentados. A entidade reconhece como uma despesa o custo desse plano, na medida em que os funcionários 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 uma 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. Uma depreciação total do ano é debitada para fins contábeis no ano em que um 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

	\$ Edifício	\$ Veículos	\$ Total
Custo			
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

Custo	\$		
	Edifício	Veículos	Total
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 X6	<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

	\$ <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	500	-	500
Investimentos	33.000	33.000	-
Imobilizado	<u>36.000</u>	<u>15.000</u>	<u>21.000</u>
TOTAL ATIVOS	<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 PASSIVOS	<u>32.100</u>	<u>32.100</u>	
Capital social	5.000	5.000	-
Reserva de reavaliação	-	-	-
Lucros acumulados	34.900	13.400	-
TOTAL PASSIVO / 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

	<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	250	-	250
Investimentos	33.000	33.000	-
Imobilizado	<u>37.200</u>	<u>12.900</u>	<u>24.300</u>
TOTAL ATIVOS	<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 PASSIVOS	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 PASSIVO / 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	(\$2.000a40%)		<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 ATIVOS	<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 PASSIVOS	39.209	36.209	(3.000)
Capital Social	5.000	5.000	-
Reserva de reavaliação	19.637	-	-
Lucros acumulados	<u>47.404</u>	<u>19.341</u>	-
TOTAL PASSIVO / PAT. LÍQUIDO	<u>111.250</u>	<u>51.550</u>	

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 – Combinações 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 um 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 num futuro previsível e que B não irá distribuir seus lucros retidos num 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 uma coligada somente se existisse um contrato exigindo que os lucros da coligada não fossem distribuídos num 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 num 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 conversões 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 num futuro previsível e para a qual, portanto, nenhum tributo diferido é reconhecido (consultar item 81(f) do Pronunciamento).

Exemplo 4 – Instrumentos financeiros compostos

Uma 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 um 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>(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>1.000</u>

Mudanças subseqüentes 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>
	<u>-</u>	<u>45</u>	<u>50</u>	<u>54</u>

Exemplo 5 – Transações de pagamento baseado em ações

De acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 10 – Pagamento Baseado em Ações, uma entidade reconheceu uma despesa pelo consumo de serviços de funcionários recebidos como pagamento pelas opções de ações concedidas. Uma 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 funcionários até a data (sendo o valor que as autoridades tributárias permitirão como dedução nos períodos futuros com relação àqueles serviços) e o valor contábil de zero é uma diferença temporária dedutível que resulta em um ativo fiscal diferido. O item 68B exige que, se o valor que as autoridades tributárias permitirão como uma 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 permitirão como uma 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 uma 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 funcionários 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 Funcionários	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 um ativo fiscal diferido e uma receita tributária diferida nos anos 1-4 e receita tributária corrente no ano 5, como segue. Nos anos 4 e 5, algumas das receitas tributária 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:

$$(\$ 50.000 \times 5 \times 1/3^{(a)} \times 0,40) = \underline{33.333}$$

^(a) a base fiscal dos serviços recebidos de funcionários 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 funcionários no ano 1.

A receita tributária diferida é reconhecida totalmente no resultado, porque a dedução de tributo futuro estimado de \$ 83.333 (50.000 x 5 x 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

(33.333)

Receita tributária diferida para o ano

62.667*

*esse valor consiste do seguinte:

Receita tributária diferida pela diferença temporária entre a base fiscal dos serviços recebidos do funcionário durante o ano e seu valor de transporte de zero: $(45.0000 \times 8 \times 1/3 \times 0,40)$

48.000

Tributo sobre o lucro, resultante de um ajuste na base fiscal dos serviços recebidos do funcionário 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:

$(5.000 \times 5 \times 1/3 \times 0,40)$

(3.333)

Receita tributária diferida para o ano

62.667

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:

$(30.000 \times 13 \times 0,40) =$

208.000

Menos o ativo fiscal diferido no início do ano

(96.000)

Receita tributária diferida para o ano

112.000

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

(208.000)

Receita tributária diferida para o ano

64.000

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 dos lucros abrangentes (\$)				Demonstrativo de posição financeira (\$)	
	Despesas com serviços de funcionários	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 – Prêmios de substituição em uma 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 funcionários com uma 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 (prêmios de substituição) com uma mensuração baseada no mercado de \$100 e um valor intrínseco de \$80. Os prêmios de substituição foram totalmente conferidos. De acordo com os itens B56-B62 do Pronunciamento Técnico CPC 15 – Combinação de Negócios, os prêmios de substituição fazem parte da quantia transferida para a Entidade B. Os prêmios de substituição não serão dedutíveis para fins fiscais até que a opção seja exercida. A dedução será 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 um ativo de imposto diferido de \$32 (valor intrínseco de \$80 x 40%) relativo aos prêmios 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 um passivo fiscal diferido de \$60 ((\$450 - \$300) x 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
Prêmios 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 Fundo de comércio	78	
D Ativos líquidos identificáveis	450	
D Ativo fiscal diferido	32	
C Caixa		400
C Patrimônio (prêmio de substituição)		100
C Passivo fiscal diferido		60

Em 31 de dezembro de 20X1, o valor intrínseco dos prêmios de substituição é \$120. A Entidade A reconhece um 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 prêmios de substituição. O lançamento contábil é como segue:

D	Ativo fiscal diferido	16	
C	Receita tributária diferida		16

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

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