

IDENTIFICAÇÃO DO TRABALHO

TÍTULO: A RELEVÂNCIA DA EVIDENCIAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DECORRENTE DE ADIÇÕES INTERTEMPORAIS E DE PREJUÍZO FISCAL NAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

AUTOR:	JOSÉ ANTONIO DE FRANÇA
CATEGORIA PROFISSIONAL:	CONTADOR
NR DO CRC:	CRC-DF Nº 2.864
ENDEREÇO P/CORRESPONDÊNCIA:	SCS QD 08 BLOCO B-60 SALAS 405/407 SUPER CENTER VENÂNCIO 2.000 – CEP 70.333-900 – BRASÍLIA-DF
	TELEFONE: 061 2247799; 061 2247700
	FAX: 061 2246677
QUANTIDADE DE CAPÍTULOS:	QUATRO
QUANTIDADE DE PÁGINAS:	10 (incluindo o resumo)
DATA DA ELABORAÇÃO:	15.03.1999

SÍNTESE DO CURRÍCULO DO AUTOR

- 1 - Auditor Independente;
- 2 – Especializado em auditoria interna e externa; em Análise Econômico-Financeira e em Análise de Sistemas;
- 3 - Mestre em Sistemas de Informações Contábeis;
- 4 – Mestrando em Administração Contábil e Financeira pela UnB;
- 5 – Professor Concursado do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Universidade de Brasília – UnB;
- 6 – Vice-Presidente do Conselho Regional de Contabilidade do Distrito Federal.

Assumo inteira responsabilidade pelas informações aqui prestadas, bem como por todo o teor do trabalho apresentado.

José Antonio de França
Contador CRC-DF 2.864

RESUMO

O texto aborda a relevância da informação dos créditos tributários do imposto de renda da pessoa jurídica e da contribuição social sobre o lucro líquido nas Demonstrações Contábeis, decorrentes de lucro real negativo (prejuízo fiscal) e de adições intertemporais. Enfatiza a necessidade do reconhecimento contábil desses créditos tributários para atendimento dos Princípios Fundamentais de Contabilidade da oportunidade, da prudência e da continuidade. E, ainda, efetua uma comparação de grupos de contas das Demonstrações Contábeis antes e depois do cômputo dos referidos créditos tributários. Por fim conclui que o procedimento em estudo pode influenciar no valor da empresa e está normatizado pelas Normas Internacionais de Contabilidade (NIC 12) desde 1981.

PALAVRAS-CHAVE

Créditos tributários sobre prejuízo fiscal

Créditos tributários sobre adições intertemporais

A RELEVÂNCIA DA EVIDENCIAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DECORRENTE DE ADIÇÕES INTERTEMPORAIS E PREJUÍZO FISCAL NAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

1 – INTRODUÇÃO

As pessoas jurídicas contribuintes do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido no Brasil, em função de algumas variáveis como o valor do faturamento anual, forma jurídica de constituição, composição societária e atividade social explorada, entre outras, têm a opção de escolher entre as formas de tributação existentes, aquela que mais lhe trouxer benefício na apuração do valor desses tributos.

As formas de tributação existentes são as denominadas lucro real, lucro presumido, simples e, excepcionalmente, lucro arbitrado. Algumas pessoas jurídicas atendem todas as exigências que condicionam a escolha por quaisquer das modalidades de tributação citadas e outras não. Há pessoas jurídicas que não atendem às condições de opção em função das variáveis já citadas e por isso são compelidas à modalidade de tributação denominada lucro real, não podendo exercer opção por outra modalidade. Estando a pessoa jurídica enquadrada na modalidade de tributação denominada lucro real, o imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro líquido devidos serão determinados utilizando o lucro contábil apurado de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade, complementados pelas normas da legislação tributária.

A abordagem deste trabalho abrange o universo das pessoas jurídicas enquadradas na modalidade de tributação denominada lucro real, que apurem lucro real negativo (prejuízo fiscal) compensável com lucros de períodos futuros e o das pessoas jurídicas que efetuem ajuste de adição intertemporal (despesa adicionada ao lucro contábil para formação do lucro real em determinado período, que deverá ser excluída em período posterior após cumpridas as exigências da legislação tributária) ao lucro contábil para atendimento ao que determina a legislação tributária. O imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro líquido, incidentes sobre adição intertemporal e prejuízo fiscal, apurados pelas pessoas jurídicas abrangidas por este estudo, constitui crédito tributário compensatório.

Enfatiza ainda que o não reconhecimento nos registros contábeis do valor do crédito tributário compensatório é uma desobediência aos princípios fundamentais de contabilidade e às Normas Internacionais de Contabilidade - NIC .

Por fim, conclui pela obrigatoriedade do reconhecimento dos créditos tributários compensatórios, da mesma forma como é obrigatório o reconhecimento das obrigações tributárias, quando a pessoa jurídica apresenta lucro real positivo; que o não reconhecimento poderá contribuir para subavaliação da empresa e que este procedimento é recomendado pelas Normas Internacionais de Contabilidade - NIC.

2 – OBJETIVO E DELIMITAÇÃO

O objetivo deste estudo é demonstrar a relevância da informação dos créditos tributários compensatórios referentes ao imposto de renda da pessoa jurídica e à contribuição social sobre o lucro líquido nas demonstrações contábeis, constituídos sobre as bases de cálculo negativas dos dois tributos e sobre as adições intertemporais.

A abrangência do estudo se limita às pessoas jurídicas estabelecidas no Brasil, contribuintes do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, que apurem base de cálculo negativa do IPRJ (prejuízo fiscal), base de cálculo negativa da CSLL compensáveis com lucros futuros e efetuem ajuste de adição intertemporal.

3 – SITUAÇÃO PROBLEMA

A situação problema eleita para este estudo pode ser encontrada na contabilidade financeira e tributária de algumas pessoas jurídicas, porém com esta finalidade proposta será assumida como um estudo de caso aleatório. Serão utilizados o balanço patrimonial e a demonstração do resultado do exercício preparados de forma resumida (tabela I e tabela II) com a finalidade exclusiva de servir de elemento de estudo para demonstrar os efeitos do crédito tributário compensatório, como informação necessária à boa compreensão das demonstrações contábeis.

Tabela I – Balanço patrimonial encerrado em 31.12.98 – panorama inicial

ATIVO	SALDO EM R\$	PASSIVO + PL	SALDO EM R\$
CIRCULANTE	17.001.490	CIRCULANTE	15.431.238
DISPONIBILIDADES	590.850	CONTAS A PAGAR DE FONECEDORES	8.710.300
CONTAS A RECEBER DE CLIENTES	5.510.360	OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS	5.140.600
OUTROS CRÉDITOS	2.450.100	OUTRAS CONTAS A PAGAR	1.580.338
ESTOQUES DE VENDA	8.450.180	EXIGÍVEL A LONGO PRAZO	4.260.200
REALIZÁVEL A LONGO PRAZO	1.150.015		
INVESTIMENTOS TEMPORÁRIOS	1.150.015	PATRIMÔNIO LÍQUIDO	3.596.297
ATIVO PERMANENTE	5.136.230	CAPITAL SOCIAL SUBSCRITO	5.000.000
INVESTIMENTOS	145.230	RESERVAS DE CAPITAL	500.000
IMOBILIZADO	4.570.700	RESERVAS DE LUCROS	850.000
DIFERIDO	420.300	LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS	(2.753.703)
TOTAL DO ATIVO	23.287.735	TOTAL DO PASSIVO + PL	23.287.735

Tabela II – Demonstração do Resultado do Exercício encerrada em 31.12.98 – panorama inicial

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO	VALOR EM R\$
RECEITA BRUTA DE VENDAS E SERVIÇOS	32.400.000
(-) DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA	6.318.000
RECEITA LÍQUIDA DE VENDAS E SERVIÇOS	26.082.000
(-) CUSTO DAS VENDAS E SERVIÇOS	20.562.070
LUCRO OPERACIONAL BRUTO	5.519.930
(-) DESPESAS OPERACIONAIS LÍQUIDAS (inclui R\$ 745.360,00 provisão para demanda trabalhista)	8.273.633
LUCRO OPERACIONAL LÍQUIDO	(2.753.703)
(±) RESULTADO NÃO OPERACIONAL	0
LUCRO ANTES DO IMPOSTO DE RENDA – LAIR	(2.753.703)
(-) CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – CSLL	0
(-) IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA – IRPJ	0
LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	(2.753.703)

3.1 – Apuração do lucro real, da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, determinação do valor do IRPJ e da CSLL

As demonstrações contábeis apresentadas neste estudo (tabelas I e II) resumem-se ao Balanço Patrimonial e à Demonstração do Resultado do Exercício levantados em 31.12.98. A informação que promove o relacionamento inicial entre a contabilidade financeira e a contabilidade tributária, com vistas à formação do valor do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido é obtida da Demonstração do Resultado do Exercício (tabela II), através da linha Lucro Antes do Imposto de Renda – LAIR.

Ao Lucro Antes do Imposto de Renda – LAIR, são efetuadas adições referentes a despesas registradas na contabilidade financeira em obediência aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, mas que a legislação tributária não as reconhece como despesa dedutível na formação do lucro real e nem na formação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido. De forma semelhante às adições, poderão ser excluídas do LAIR as receitas que forem registradas na contabilidade financeira em obediência aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, mas que a legislação tributária concede à pessoa jurídica contribuinte o direito de excluí-las da formação do valor do lucro real e da formação do valor da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido.

A Demonstração do Resultado do Exercício (tabela II), apresenta um prejuízo contábil, que é a informação a ser relacionada com a contabilidade tributária, para preparação da demonstração do lucro real, onde se encontra o valor da base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica e para a preparação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido. Ainda não estão evidenciados os valores das Provisões para o Imposto de renda e para a contribuição social sobre o lucro líquido.

Convém enfatizar que as regras da contabilidade tributária somente tornam obrigatório na contabilidade financeira, o registro do valor das provisões para o imposto de renda e para a contribuição sobre o lucro líquido, quando estas forem despesa, o que só ocorre na existência de lucro real positivo e de base de cálculo positiva da contribuição social sobre o lucro líquido. Alguns profissionais de contabilidade, por não atentarem para a necessidade da qualidade da informação, tradicionalmente não registram essas provisões sobre o lucro real negativo (prejuízo fiscal) e nem sobre a base de cálculo negativa da contribuição sobre o lucro líquido. Nestas duas situações o valor das provisões é uma receita, contrapondo-se ao valor da despesa quando o lucro real é positivo e quando a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido é positiva.

Nas despesas operacionais líquidas está incluso o valor de R\$ 745.360,00 referente a constituição de provisão para demanda trabalhista dos empregados da pessoa jurídica, que as normas tributárias só reconhecem o direito à dedução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL quando a despesa for efetivamente paga (condenação judicial ou acordo trabalhista). Este valor provocará um fato a ser escriturado na contabilidade tributária da pessoa jurídica

contribuinte, dar-lhe-á o direito a um crédito tributário de IRPJ e CSLL quando do pagamento da despesa. O crédito tributário ocorre em função da adição intertemporal ao lucro contábil na parte “A” do Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR (tabela III) e, até que o pagamento ocorra, o valor da adição deve ficar escriturado na parte “B” do referido livro e o crédito tributário fica suspenso.

Tabela III – Demonstração do Lucro Real referente ao exercício encerrado em 31.12.98.

I – Lucro Antes do Imposto de Renda – LAIR (tabela II)	(2.753.703,00)
II – Adições	745.360,00
III – Exclusões	0,00
IV – Compensação de Prejuízos	0,00
V – Lucro Real ou Prejuízo Fiscal	(2.008.343,00)

Em função do ajuste procedido ao lucro contábil (tabela III), o valor do crédito tributário de imposto de renda deve ser calculado sobre os valores do prejuízo fiscal e da adição intertemporal, utilizando as alíquotas vigentes do imposto de renda que são: a) alíquota normal 15% e b) alíquota adicional 10%. A alíquota normal incide sobre a totalidade do lucro real ou do prejuízo fiscal apurado, já a alíquota adicional incide somente sobre a parcela do lucro real que exceder ao valor de R\$ 20.000,00 mensal; ou R\$ 60.000,00 trimestral; ou R\$ 240.000,00 anual, conforme abaixo demonstrado:

Crédito tributário de IRPJ sobre o Prejuízo Fiscal (2.008.343x15%)	= R\$ 301.251
Crédito tributário de IRPJ sobre adição intertemporal (745.360x15%)	= R\$ 111.804
Total do crédito do IRPJ	= R\$ 413.055

Utilizou-se somente a alíquota de 15% em função do princípio fundamental de contabilidade da prudência (menor valor para ativo e receita; maior valor para passivo e despesa), já que a utilização do adicional de 10% poderia tornar o valor do crédito tributário superior ao valor de sua compensação futura.

Partindo-se do mesmo LAIR, escritura-se a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido conforme demonstrado na tabela IV:

Tabela IV – Demonstração da Base de Cálculo da CSLL referente exercício ao encerrado em 31.12.98.

I – Lucro Antes do Imposto de Renda – LAIR (tabela II)	(2.753.703)
II – Adições	745.360
III – Exclusões	0
IV – Compensação de Base de Cálculo Negativa	0
V – Base de Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro – CSLL	(2.008.343)

O valor do crédito tributário da contribuição social sobre o lucro líquido é calculado sobre a base de cálculo negativa dessa contribuição e sobre o valor da adição intertemporal, utilizando a alíquota de 8%:

Crédito tributário da CSLL sobre a base de cálculo negativa	$(2.008.343 \times 8\%) =$	R\$ 160.667
Crédito tributário da CSLL sobre a adição intertemporal	$(745.360 \times 8\%) =$	R\$ 59.629
Total do crédito tributário de CSLL		= R\$ 220.296

A tabela V e a tabela VI, apresentam a Demonstração do Resultado do Exercício e o Balanço Patrimonial, após o cômputo do crédito tributário das provisões para IRPJ e CSLL efetuadas, observando o valor do prejuízo fiscal, da base de cálculo negativa da contribuição social sobre o lucro líquido e da adição intertemporal.

Tabela V – Demonstração do Resultado do Exercício encerrada em 31.12.98, após o cômputo dos créditos tributários do IRPJ e da CSLL.

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO ENCERRADO	VALOR EM R\$
RECEITA BRUTA DE VENDAS E SERVIÇOS	32.400.000
(-) DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA	6.318.000
RECEITA LÍQUIDA DE VENDAS E SERVIÇOS	26.082.000
(-) CUSTO DAS VENDAS E SERVIÇOS	20.562.070
LUCRO OPERACIONAL BRUTO	5.519.930
(-) DESPESAS OPERACIONAIS LÍQUIDAS	8.273.633
LUCRO OU (PREJUÍZO) OPERACIONAL LÍQUIDO	(2.753.703)
(-) CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO	220.296
(-) IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA	413.055
LUCRO OU (PREJUÍZO) LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	(2.120.352)

O reconhecimento contábil do crédito tributário provocou uma redução do prejuízo fiscal líquido do exercício de R\$ (2.753.703), para R\$ (2.120.352), o que refletiu no aumento do valor do ativo e no aumento do valor do patrimônio líquido da pessoa jurídica, conforme demonstrado no Balanço Patrimonial (tabela VI).

Tabela VI – Balanço patrimonial encerrado em 31.12.98 após o cômputo dos crédito tributários do IRPJ e CSLL

ATIVO	SALDO EM R\$	PASSIVO + PL	SALDO EM R\$
CIRCULANTE	17.001.490	CIRCULANTE	15.431.238
DISPONIBILIDADES	590.850	CONTAS A PAGAR DE FONECEDORES	8.710.300
CONTAS A RECEBER DE CLIENTES	5.510.360	OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS	5.140.600
OUTROS CRÉDITOS	2.450.100	OUTRAS CONTAS A PAGAR	1.580.338
ESTOQUES DE VENDA	8.450.180	EXIGÍVEL A LONGO PRAZO	4.260.200
REALIZÁVEL A LONGO PRAZO	1.783.366		
CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS	633.351		
INVESTIMENTOS TEMPORÁRIOS	1.150.015	PATRIMÔNIO LÍQUIDO	4.229.648
ATIVO PERMANENTE	5.136.230	CAPITAL SOCIAL SUBSCRITO	5.000.000
INVESTIMENTOS	145.230	RESERVAS DE CAPITAL	500.000
IMOBILIZADO	4.570.700	RESERVAS DE LUCROS	850.000
DIFERIDO	420.300	LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS	(2.120.352)
TOTAL DO ATIVO	23.921.086	TOTAL DO PASSIVO + PL	23.921.086

No balanço patrimonial da pessoa jurídica contribuinte os créditos tributários foram registrados no ativo realizável a longo prazo. A classificação desses créditos no ativo realizável a longo prazo atende à recomendação técnica de que créditos com prazo de realização superior ao ciclo operacional ou superior ao término do exercício social subsequente, não devem ser classificados no Ativo Circulante.

Nos períodos futuros em que ocorrer a compensação do prejuízo fiscal e da exclusão da adição intertemporal que originou a constituição do crédito tributário, a parcela de crédito tributário correspondente ao IRPJ e à CSLL será baixada do ativo realizável a longo prazo para compensar o débito tributário dos mesmos tributos registrado no passivo. A compensação do prejuízo fiscal e a exclusão da adição intertemporal serão escrituradas na demonstração do lucro real e na demonstração da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido.

As alterações ocorridas na estrutura patrimonial da pessoa jurídica, em função do procedimento de escrituração dos créditos tributários em estudo, estão assim resumidas:

ALTERAÇÕES PROMOVIDAS	SITUAÇÃO ANTES DO RECONHECIMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	SITUAÇÃO APÓS O RECONHECIMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO
ATIVO REALIZÁVEL A LONGO PRAZO	1.150.015	1.783.366
PATRIMÔNIO LÍQUIDO	3.596.297	4.229.649
PREJUÍZO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	(2.753.703)	(2.120.352)

As alterações ocorridas no ativo realizável a longo prazo, no patrimônio líquido e no prejuízo líquido do exercício, refletem na totalidade das demonstrações contábeis e são necessárias para que o princípio contábil da oportunidade seja atendido e a informação contábil possa ser completa.

A evidenciação do crédito tributário é também uma informação relevante a ser considerada no processo de avaliação do empreendimento. A não constituição do citado crédito, pode transformar-se em fator de subavaliação do empreendimento, na proporção do seu montante. Não obstante, para constituição do crédito tributário, é necessário investigar se o empreendimento não está em processo de descontinuidade, pois o referido crédito só deve ser constituído se esta possibilidade estiver afastada.

Considerando a continuidade do empreendimento, a constituição do crédito tributário também está recomendada pela Norma Internacional de Contabilidade – NIC nº 12, de 1981, que disciplina o registro do referido crédito para compensação quando da ocorrência de fato que realize a despesa intertemporal e a compensação do prejuízo fiscal em período subsequente.

4 – CONCLUSÃO

O assunto abordado neste artigo apresentou uma situação inicial que demonstra a ausência de relacionamento entre a contabilidade financeira e a contabilidade tributária de algumas empresas (pessoa jurídica contribuinte). O ponto de estrangulamento desse relacionamento é a falta de reconhecimento dos créditos tributários de IRPJ e CSLL, decorrentes de prejuízos fiscais e de adições intertemporais à Demonstração do Lucro Real. Essa situação provoca relevantes distorções na situação patrimonial, pois tanto o Ativo

quanto o Patrimônio Líquido ficam sub-avaliados, embora as Normas Internacionais de Contabilidade (NIC 12), já tratam do assunto desde 1981.

Como procedimento para corrigir essas distorções, este sugere o reconhecimento contábil dos créditos tributários mencionados em cumprimento ao princípio fundamental de contabilidade da oportunidade, devendo o valor do crédito ser determinado mediante o produto da multiplicação da alíquota de cada tributo pelo valor do prejuízo fiscal e da adição intertemporal escriturados no LALUR.

Contudo, é necessário observar o princípio contábil da continuidade, pois se a entidade estiver em processo de descontinuidade (paralisação dos negócios), o crédito não deve ser constituído e, se constituído estiver, é necessário que seja estornado, já que sua função é compensar tributos da mesma natureza devidos futuramente e isto não ocorrerá se o empreendimento for descontinuado.

Por fim, esclarece que o valor do crédito tributário pode influenciar no processo de determinação do valor da empresa e, por isso também, é necessário o seu reconhecimento.