

REVISÃO DA VIDA-ÚTIL DOS BENS DO ATIVO IMOBILIZADO: IMPACTOS CONTÁBEIS E TRIBUTÁRIOS*

Diego Teixeira Evangelista**

RESUMO

O presente trabalho propõe-se a analisar e abordar os impactos tributários decorrentes do critério de avaliação do ativo imobilizado, introduzido pela Lei nº 11.638/2007 que alterou a Lei nº 6.404/1976 (Lei das Sociedades Anônimas) e posteriormente foi modificada pela Lei nº 11.941/2009, em consonância ao processo de harmonização e convergência das normas contábeis brasileiras aos padrões internacionais de contabilidade, considerando, dentre outros aspectos, a neutralidade tributária elucida pela redação do art. 177 parágrafo 2º e 7º da lei supracitada. Neste contexto, serão apresentados os critérios de mensuração, reconhecimento e divulgação dos bens do ativo imobilizado e as respectivas implicações atinentes a utilização destes critérios de avaliação introduzidos pelas leis retromencionadas, objetivando esclarecer e comentar acerca das alterações no Balanço Patrimonial das companhias, em que pese a relevância dos bens do ativo imobilizado nas demonstrações contábeis das companhias e os preceitos introduzidos pelo Comitê de Pronunciamento Técnico (CPC) através do Pronunciamento Contábil nº 27 (CPC nº 27 - Ativo Imobilizado) e a Interpretação Técnica ICPC nº 10 (Interpretação sobre a aplicação inicial ao Ativo Imobilizado e à Propriedade para Investimento dos Pronunciamentos Técnicos CPCs 27, 28, 37 e 43).

Palavras-chave: Legislação Societária. Reflexos Tributários. Vida-útil. Ativo Imobilizado.

1 INTRODUÇÃO

O processo de convergências das normas contábeis brasileiras às normas internacionais de contabilidade tem como origem: (i) o expressivo crescimento da economia mundial evidenciado nas últimas décadas e do vigor das relações entre os mercados mundiais;

* Trabalho de conclusão de curso apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis, em dezembro de 2010. Orientador: Prof. João Marcos Leão da Rocha.

** Formando do Curso de Ciências Contábeis da UFRGS. Contato: diegoteixeiraevangelista@gmail.com

(ii) o elevado acréscimo de capital estrangeiro aportado nas Sociedades Anônimas (S.A.) localizadas no Brasil; e (iii) o alto índice de internacionalização das empresas brasileiras, alcançado por meio de algumas aquisições e fusões no exterior.

Visando propiciar a comparabilidade e transparência das informações disponibilizadas por estas empresas, localizadas em países díspares, criou-se a necessidade da adoção de padrões contábeis mundiais unificados e, neste momento, vislumbrou-se a oportunidade de utilização das normas internacionais de contabilidade, emitidas pelo International Accounting Standards Board – IASB, para promover essa unificação, devido principalmente ao alto grau de aceitação e adesão destas normas internacionais pelos principais países da União Européia, Ásia e Oceania.

Neste contexto, em 28 de dezembro de 2007 foi promulgada a Lei nº 11.638/07 que alterou e revogou alguns dispositivos da Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades por Ações), proposta pelo Projeto de Lei nº 3.741/00, incorporando à contabilidade, por vezes, novos critérios de reconhecimentos dos ativos, passivos, receitas e despesas, considerando o intuito de harmonizar e convergir as Normas Brasileiras de Contábeis (NBC) às normas internacionais emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB).

Entre as mudanças introduzidas pela Lei nº 11.638/07 cabe destacar a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), órgão responsável pela padronização das normas brasileira de contabilidade às normas internacionais e impreterivelmente pela elaboração e divulgação, na forma de pronunciamentos contábeis, dos novos padrões contábeis a serem seguidos pelas empresas brasileiras. Dentre os pronunciamentos publicados pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, este artigo, propõe-se a analisar o pronunciamento contábil nº 27 – CPC 27, mais especificamente os critérios atinentes ao reconhecimento, mensuração e divulgação dos bens do ativo imobilizado, cujos temas abordados, por vezes, sugerem questões polêmicas e controversas acerca de quais critérios devem ser utilizados e/ou quais são os impactos tributários e contábeis.

Por esta razão, este trabalho proporcionará uma reflexão dos critérios de reconhecimento, mensuração e divulgação vigentes anteriormente a promulgação da Lei nº 11.638/07 frente às alterações decorrentes do processo de convergência contábil, bem como dos eventuais impactos dessas mudanças na forma de apresentação dos bens do ativo imobilizado no balanço patrimonial das companhias, pois, anteriormente a lei retromencionada, os bens do ativo imobilizados eram, em sua maioria, contabilizados pelo custo de aquisição e depreciados pelos critérios fiscais vigentes à época de aquisição. Entretanto, com os novos critérios introduzidos pela Lei 11.638/2007 as sociedades, para fins

das demonstrações contábeis e societários, deverão contabilizar seus bens do ativo imobilizado com base no custo de aquisição, acrescido dos gastos incorridos para deixar o bem à disposição da companhia. No que tange a depreciação, esta deverá ser contabilizada e apropriada de forma a atender a estimativa do benefício econômico que o bem irá proporcionar a sociedade, considerando inclusive o prazo de tempo em que ele continuará em atividade no processo produtivo.

2 DO CENÁRIO CONTÁBIL NO BRASIL, EUROPA E NOS ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA (EUA) ANTES DO PROCESSO DE CONVERGÊNCIA

Dentre outras características herdadas pelos sistemas e métodos contábeis do modelo continental Europeu, ou seja, por décadas os organismos contábeis e associações de contadores tiveram pouca representatividade perante a sociedade e na elaboração e discussão das normas contábeis e tributárias, sendo estas atribuições exclusivas aos governos federais. Práticas contábeis estas que perduraram em maior concentração principalmente até a promulgação da Lei 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas) e, por conseguinte, da Lei nº 11.638/07 que alterou e revogou alguns dispositivos da lei retro mencionada.

Em que pese o fato das práticas contábeis brasileiras, durante essa época, terem se caracterizadas pela ausência de tais características que justificaram a pouca valorização e representatividade da contabilidade como meio indispensável para a tomada de decisão, conforme (IUDÍCIBUS, 2005), a saber: (i) profissão contábil fraca e pouco atuante; (ii) forte interferência dos organismos governamentais no estabelecimento de padrões contábeis; (iii) bancos e instituições financeiras como principal fonte de recurso; e (iv) demonstrações contábeis voltadas para os credores e principalmente para o fisco;

Enquanto no modelo Anglo-Saxão, predominava basicamente uma contabilidade bastante desenvolvida, pois as informações não serviriam apenas para os credores e o fisco, mas sim, atender as necessidades e os interesses dos investidores, já que o mercado de capitais era a principal fonte de captação de recurso e, por conseguinte, as demonstrações contábeis deveriam representar e demonstrar adequadamente todas aquelas informações necessárias e de interesse aos investidores. E, por conseguinte, aos credores e ao fisco.

O contexto brasileiro foi marcado claramente por iniciativas vinculadas ao Governo, visto que o ordenamento contábil vigente no Brasil, antes desse processo de convergência,

iniciado pela edição da Lei nº 11.638/07, estava fundamentado basicamente pelo Código Civil, Código Tributário Nacional e, por vezes, nos princípios e procedimentos contábeis e nas Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC), definidos e emitidos pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Conselhos Regionais de Contabilidade (CRC) e pelo Instituto Brasileiro de Contabilidade (IBRACON), estes últimos marcados pela pouca representatividade; atuando, em suma, na emissão de interpretações acerca de assuntos específicos.

Há época, vigente a Lei nº 6.404/76, cuja redação apresentava-se, por vezes, muito defasada em alguns assuntos específicos, já que desde a sua edição em 1976 não foi alvo de nenhuma alteração significativa, tampouco no que tange as normas e procedimentos emitidos pelo CFC, IBRACON e CVM. Os aspectos expostos, por sua vez, ocasionavam um descompasso crescente na aplicação das normas legais vigentes em relação às operações modernas realizadas pelas empresas, visto que, em muitos casos, por tratar-se de uma redação relativamente antiga, a Lei nº 6.404/67, não previa algumas operações que estavam sendo realizadas atualmente por algumas empresas, principalmente aquelas realizadas por empresas internacionalizadas. Neste contexto, dois aspectos principalmente forçavam a alteração da legislação contábil, isto é, a dependência da contabilidade às normas tributárias e a necessidade de comparabilidade, em virtude da globalização já mencionada, das Demonstrações Contábeis emitidas por uma empresa situada no Brasil com as mesmas informações emitidas por outra empresa do mesmo setor situada na Europa, Estados Unidos da América ou Japão.

Por esta razão, a priori, ou invés de analisarmos os principais impactos nos critérios de reconhecimento, mensuração e divulgação dos ativos imobilizados, introduzidos pelo processo de convergência às normas internacionais de contabilidade, iremos apresentar as principais diferenças existentes outrora entre as práticas contábil existente no Brasil, Europa e nos Estados Unidos, isto é, citaremos as principais normas tidas como referências mundiais e adotados pelos demais países para fins de adoção e reconhecimento contábil.

2.1 DOS PADRÕES DE CONTABILIDADE NORTE AMERICANOS (US GAAP) E DOS PADRÕES INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE (IFRS)

Tradicionalmente, antes do referido processo de harmonização - padrão internacional de contabilidade - era sinônimo de *Generally Accepted Accounting Principles in the United States* (US GAAP), desenvolvido nos Estados Unidos da América (EUA) e de aplicação obrigatória para as companhias situadas naquele país ou que possuíam ações listadas na bolsa de Nova York (*Wall Street*), compreende padrões e interpretações de diversos órgãos governamentais e profissionais americanos.

Neste contexto, havia um descompasso entre as informações divulgadas pelas companhias não registradas na Bolsa de New York e, por conseguinte, não obrigadas a emitir suas demonstrações contábeis segundo o padrão norte-americano. A falta de um padrão internacional a ser seguido pelas empresas impossibilitava a comparabilidade das informações. Por esta razão, a criação de um padrão contábil internacional em todo o mundo era um ideal muito desejado, mas de viabilidade remota, visto que á época, em termos práticos, ou se cumpria o padrão da casa matriz ou do mercado norte-americano.

Neste contexto de incertezas, a fim de estabelecer as condições necessárias a esta convergência, foi criado, no fim da década de 90, o *International Accounting Standards Board (IASB)*, que veio substituir o *International Accounting Standards Comittee (IASC)*, criado em 1973. O IASB passou então a emitir um conjunto de normas conhecidas como *International Financial Reporting Standards (IFRS)*, tendo por base as normas anteriormente emitidas pelo IASC, inicialmente adotado, em especial, pelos países-membros da União Européia (UE).

Neste momento, em função da criação do IASB acabaram por se destacar mundialmente dois padrões contábeis internacionais: os padrões norte-americanos de contabilidade conhecido como *Generally Accepted Accounting Principles in the United States (US GAAP)* e os padrões internacionais de contabilidade conhecido como *International Financial Reporting Standards (IFRS)*. Estes dois conjuntos de normas apresentavam divergências significativas acerca do reconhecimento e da mensuração contábil, conforme observadas por Niyana (2005) e pela PRICEWATERHOUSECOOPERS (2006), a saber:

PRINCIPAIS DIFERENÇAS ENTRE IFRS E USGAAP

Gastos com pesquisa e desenvolvimento	IASB – geralmente reconhecidos como despesa do período. Ativados somente em casos específicos.
	FASB – todos os gastos com pesquisa e desenvolvimento devem ser levados a resultado de maneira imediata, sem exceções.
Reavaliação de Ativos	IASB – é admitida para alguns ativos específicos. O IAS 16 aceita a reavaliação como tratamento alternativo, para evitar a divergência material entre o custo e o respectivo valor econômico de mercado.
	FASB – proíbe qualquer tipo de reavaliação.
Contabilização do leasing financeiro	IASB – a essência deve prevalecer sobre a forma. O bem deve ser registrado pela arrendatária como ativo imobilizado em contrapartida a uma obrigação no passivo.
	FASB – segue a mesma linha do IASB, mas possui critérios definidos para caracterizar um leasing como financeiro. Nesse caso, o contrato deve ter pelo menos um desses requisitos: transferência de propriedade do bem para a arrendatária, valor de compra a preço de barganha, o prazo contratual deve ser superior a 75% da vida útil econômica do bem ou o valor presente dos pagamentos mínimos do leasing devem ser superiores a 90% do valor de mercado do bem arrendado na data de início da operação.
Contabilização do Goodwill	IASB – o Goodwill adquirido deve ser capitalizado como ativo e amortizado durante o prazo de vida útil, não superior a 20 anos. Caso se queira adotar um prazo superior a esse, deve ser realizado anualmente o teste de impairment. O Goodwill gerado internamente não pode ser capitalizado.
	FASB – deve ser capitalizado no ativo e realizado anualmente o teste de impairment, levando-se a resultado a diferença entre o valor do goodwill apurado e o efetivamente capitalizado.
Balanço Patrimonial	IFRS – não definem um formato específico, mas requerem segregação entre ativos e passivos correntes e não-correntes. A apresentação por ordem de liquidez somente é preferível quando apresentar informação mais confiável.
	US GAAP – podem apresentar um balanço classificado ou não. Os itens são apresentados separadamente seguem geralmente uma ordem decrescente de liquidez.

Quadro 1 – Diferenças IFRS e USGAAP
Fonte: AUTORIA, ANO¹

As diferenças apresentadas no **Quadro 1** ensejam a possibilidade de uma empresa poder demonstrar valores diferentes para uma mesma operação quando da divulgação das suas demonstrações contábeis, isto é, divulgar diferentes composições de ativos, passivo e resultado dependendo do padrão contábil em que estiver adotando para divulgação de sua demonstrações contábeis.

Dessa forma, vislumbrando a simetria das informações divulgadas pelas companhias situadas em países distintos que inclusive adotam padrões de contabilidade diferentes algumas entidades e representantes internacionais vislumbraram a criação de um padrão único que possibilitasse a comparabilidade das demonstrações contábeis emitidas por estas empresas. Dessa forma em meados de 2005 o IASB e o FASB, em uma união de esforços, firmaram o compromisso no sentido de eliminar as divergências existentes nos conjuntos de normas até o

¹ Disponível em:
<http://www.pwc.com/images/bz/Pocket_Guide_Semelhancas_Diferencas_por.pdf>. Acesso em: 22 nov. 2010.

ano de 2007. Desde então, centenas de países estão aderindo aos padrões contábeis emitidos pelos IASB, a exemplo do Brasil, fato que comentaremos detalhadamente ao longo deste artigo.

Ao passar dos anos, as diferenças existentes entre as IFRS e as US GAAP foram diminuindo consideravelmente, ao ponto em que atualmente a *Securities and Exchange Commission* (SEC) - agência federal responsável pela regulação do mercado de valores mobiliários dos Estados Unidos - dispensa a necessidade de conversão das demonstrações contábeis para o formato US GAAP quando estas forem divulgadas em acordo as normas internacionais emitidas pelo IASB, nos casos de empresas estrangeiras listadas na bolsa de *New York*, conforme disposto no relatório emitido pela *Fried, Frank, Harris, Shriver & Jacobson LLP* (2008):

Ao decidir sobre a diminuição da data limite de apresentação para quatro meses, a SEC considera que as empresas, que preparam suas demonstrações financeiras em conformidade com as International Financial Reporting Standards ("IFRS"), emitidas pelo Independent Accounting Standards Board ("IASB"), estão isentos de reconciliação e adaptação para o formato US GAAP e por esta razão deverá ser capaz de preparar o Form 20-F (Formulário exigido pela SEC) mais rapidamente. **(tradução nossa)**².

Este fato representa uma grande evolução mundial no processo de harmonização dos padrões contábeis internacionais, já que evidencia um avanço considerável dos organismos norte-americanos no reconhecendo das IFRS como um padrão contábil internacional, possibilitando, assim, a criação de um único padrão contábil que poderá ser compreendido em todo o mundo.

2.1 DO CENÁRIOS CONTÁBIL VIGENTE NO BRASIL ANTES DA PROMULGAÇÃO DA LEI N° 11.638/07

Os critérios contábeis vigentes no Brasil até meados de dezembro de 2007 estavam regidos pela Lei n° 6.404, de 15 de dezembro de 1976, (Lei das Sociedades Anônimas por

² No original: "In deciding upon a four-month filing deadline, the SEC considered that issuers, which prepare their financial statements in accordance with International Financial Reporting Standards ("IFRS"), as adopted by the Independent Accounting Standards Board ("IASB"), are exempt from reconciliation to US GAAP and accordingly should be able to prepare their Form 20-F on a more timely basis." (Fried, Frank, Harris, Shriver & Jacobson LLP, 2008).

Ações) e pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas (NBC T) emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Estas, por vezes, apresentavam-se defasadas frente ao processo de convergência internacional encadeado pelo FASB e IASB, já que as últimas alterações relevantes para fins contábeis terem sido realizadas somente em 1976, quando da promulgação da Lei nº 6.404/76 e esta alterado posteriormente somente em 5 de maio de 1997 pela Lei nº 9.457 e pela Lei nº 10.303 em 31 de outubro de 2001, principalmente no que tange aos dispositivos societários e dos direitos dos acionistas.

Ficava evidente a necessidade de ajustes e adaptações nos conceitos e critérios contábeis vigente à época, os investidores e principalmente os administradores queixavam-se dos valores apresentados no Balanço Patrimonial das sociedades, mencionado possíveis diferenças, em alguns casos, quando comparado o valor contábil divulgado com o valor de mercado daquele ativo ou passivo, bem como demonstravam a existência de ativos totalmente depreciados, cujo valor contábil apresentava-se zerado, sendo que o item continuava em atividade e gerando benefício econômico para a sociedade.

As críticas circundavam sobre a contabilização dos ativos, mais especificamente nos ativos imobilizados das sociedades, visto que estes eram depreciados segundo as regras fiscais e não possuíam valor residual. Tais aspectos implicavam na apresentação inadequada de ativos, evidenciando um valor totalmente depreciado enquanto o item, naquele momento, possuía valor de mercado e, possivelmente, de realização ou até mesmo continuava gerando benefício econômico para a sociedade, conforme mencionado por Marion. Tal fato pode ocorrer principalmente em virtude da inexatidão do período de depreciação dos bens do ativo imobilizado, visto que estes deveriam ser depreciados de acordo com a sua deterioração física ou tecnológica.

Os bens, com o passar do tempo, pelo uso, vão sofrendo deterioração física ou tecnológica. Dessa forma, os bens vão perdendo a sua eficiência funcional. Esta perda vai sendo acumulada, de forma aproximada, na conta “Depreciação Acumulada”, que subtrairá o Imobilizado (MARION, 2002, p. 78).

Neste aspecto, o intuito deste trabalho é tratar acerca dos critérios vigentes no Brasil até a promulgação da Lei nº 11.638 de dezembro de 2007, bem como analisar e comentar sobre os principais impactos contábeis e fiscais decorrentes da promulgação da Lei em comento e dos novos critérios de contabilização dos bens do ativo imobilizado. O tema abordado se concentrará acerca da revisão da vida útil dos bens do ativo imobilizado, entretanto, dentre outros aspectos, teceremos sobre os seguintes temas: (i) Reavaliação dos bens do ativo imobilizado, quando da opção pela primeira vez dos pronunciamentos

contábeis, em atenção ao ICPC n° 10; e (ii) Redução a valor recuperável dos bens do ativo imobilizado, conforme o CPC n° 01.

3 DO PROCESSO DE CONERGÊNCIA E HARMONIZAÇÃO DAS PRATICAS CONTÁBEIS BRASILEIRAS

3.1 DA NEUTRALIDADE TRIBUTÁRIA

O advento da Lei n° 11.638/07 trouxe em sua exposição de motivos o conceito de neutralidade tributária. Em que pese o § 7º do art. 177 da Lei 6.404/76 prever a neutralidade tributária introduzida pela normativa, a saber:

Os lançamentos de ajuste efetuados exclusivamente para harmonização de normas contábeis, nos termos do § 2º deste artigo, e as demonstrações e apurações com eles elaboradas não poderão ser base de incidência de impostos e contribuições nem ter quaisquer outros efeitos tributários. (BRASIL, 1976.)

O processo de convergência e harmonização da legislação societária brasileira, no que diz respeito a apresentação das demonstrações financeiras das companhias abertas e sociedades de grande porte, causou inseguranças aos contribuintes em relação aos possíveis efeitos destas alterações na esfera tributária. Com vista a dirimir as eventuais dúvidas e inseguranças trazidas pelas modificações, mediante a edição da MP 449/2008 convertida na Lei n° 11.941/09, foram revogados dispositivos na novel legislação, com a inserção de um regime tributário transitório para a apuração do IRPJ, CSL, PIS, e COFINS.

3.3 DA LEI N° 11.941/09 E O REGIME TRIBUTÁRIO DE TRANSIÇÃO (RTT)

Dentre outras importantes medidas a Lei n° 11.942 de maio de 2009 instituiu o chamado Regime tributário de Transição (RTT), o qual, em resumo, busca neutralizar os efeitos tributários em decorrência da adoção dos novos critérios contábeis vigentes a partir da promulgação da Lei n° 11.638/2007 e pelos artigos 37 e 38 da própria Lei n° 11.941/2009.

A necessidade de um regime transitório tributário que resguardasse os contribuintes acerca dos efeitos tributários decorrentes dos novos critérios contábeis já era eminente na exposição de motivos do texto original da MP 449/2008, posteriormente convertida na Lei n° 11.941/2009, visto que já constava que o processo de harmonização das normas contábeis

brasileiras às normas contábeis internacional iniciou sem a adequação destas mudanças na legislação tributária. Dessa forma, viu-se necessária a criação de um regime tributário de transição até o momento em que seja criado um dispositivo, a partir dos instrumentos legais existentes, que vise regulamentar definitivamente a integração entre os novos critérios contábeis e a legislação tributária.

Durante os anos de 2008 e 2009, isto é, a partir da entrada em vigor da Lei nº 11.638/2007, a opção ao regime tributário de transição supracitado era facultativa ao contribuinte, devendo a pessoa jurídica manifestar sua opção no momento da entrega da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica de 2009, cujo prazo de entrega encerrou no dia 30 de junho de 2009. Outro aspecto importante disposto na legislação tributária refere-se ao fato de que a opção ao RTT, em princípio, era irretratável e seria aplicada ao biênio de 2008/2009, no que diz respeito ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição ao Financiamento da Seguridade Social (COFINS). Ocorre que a Receita Federal do Brasil (RFB) no dia 12 de abril de 2010 publicou a Instrução Normativa nº 1.023/2010, a qual possibilita às pessoas jurídicas, segundo o parágrafo primeiro do artigo 2º, a transmissão de DIPJ retificadora caso esta não tenha manifestado a opção ao RTT anteriormente, atentando que a retificação desta opção implicará na revisão dos cálculos do período de 2008 e 2009 relativos ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS informados à época.

A partir de 2010, o RTT, contrapondo a idéia inicial, é obrigatório para todas as pessoas jurídicas sujeitas ao lucro real, presumido ou arbitrado, bem como para todas as pessoas jurídicas sujeitas ao PIS e a COFINS nas sistemáticas cumulativa e não cumulativa. Em que pese tal obrigação estar pautada no artigo 15, § 1º da Lei 11.941/09, que dispõem o seguinte:

CAPÍTULO III DO REGIME TRIBUTÁRIO DE TRANSIÇÃO

Art. 15. Fica instituído o Regime Tributário de Transição - RTT de apuração do lucro real, que trata dos ajustes tributários decorrentes dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei no 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei.

§ 1o O RTT vigorará até a entrada em vigor de lei que discipline os efeitos tributários dos novos métodos e critérios contábeis, buscando a neutralidade tributária. (BRASIL, 2009).³

³ Documento eletrônico. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/11941.htm>. Acesso em: 19 nov. 2010.

Objetivando garantir a neutralidade supracitada, o art. 16 da Lei 11.941/2009 estabelece que, para as empresas sujeitas ao RTT, as alterações introduzidas pela Lei nº 11.638/2007 não terão efeitos nas apurações do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, devendo ser considerados, para fins fiscais, os métodos e critérios vigentes em 31 de dezembro de 2007, ou seja, antes das alterações introduzidas pela referida lei, a saber:

Art. 16. As alterações introduzidas pela Lei no 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei que modifiquem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na apuração do lucro líquido do exercício definido no art. 191 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, não terão efeitos para fins de apuração do lucro real da pessoa jurídica sujeita ao RTT, devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007.

Parágrafo único. Aplica-se o disposto no caput deste artigo às normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e pelos demais órgãos reguladores que visem a alinhar a legislação específica com os padrões internacionais de contabilidade. (BRASIL, 2009).

Em atenção ao parágrafo único do artigo 16 supra, as alterações mencionadas no caput aplicam-se também para as normas contábeis expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e pelos demais órgãos regulamentadores que visem alinhar a legislação específica com os padrões contábeis internacionais, dentre os quais se destacam os pronunciamentos contábeis emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), bem como as deliberações emitidas pelo Conselho Regional de Contabilidade (CFC).

Ademais, o artigo 17 da Lei nº 11.941/2009 detalha a ordem dos procedimentos que devem ser observados pelas empresas sujeitas ao RTT. Ocorrendo conflito entre a lei tributária e as novas normas contábeis, o artigo supra alude que na determinação das bases de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS serão efetuadas com base na legislação fiscal atual, incidentes somente sobre as bases de cálculo atinentes aos métodos e critérios contábeis vigentes em 31/12/2007, sem levar em conta os efeitos das alterações contábeis introduzidas pela Lei nº 11.639/2007. Por fim, conforme preceitua o parágrafo segundo do art. 17 da Lei 11.941/09, a pessoa jurídica sujeita ao RTT fica dispensada de realizar, em sua escrituração comercial, qualquer procedimento contábil determinado pela legislação tributária que altere os saldos das contas patrimoniais ou de resultado quando em desacordo com os métodos contábeis vigentes de apuração do resultado do período, devendo manter este controle em livros ou registro contábeis auxiliares ou em livros fiscais, tal como o Lalur, conforme previsão do art. 8º, §2º, do Decreto-Lei 1.598/77, dado pela Lei nº 11.941/09. Para fins de controle dos registros auxiliares previstos no art. 8º, § 2º, II, do Decreto-Lei nº 1.598/77,

registros estes necessários para a observância das disposições tributárias divergentes das contábeis, as pessoas jurídicas sujeitas cumulativamente ao lucro real e ao RTT, devem apresentar à RFB o Controle Fiscal Contábil de Transição (FCONT), instituído pela Instrução Normativa RFB nº 949/09, o qual representa, de maneira simplificada, a escrituração das contas patrimoniais e de resultado, em partidas dobradas, que considera os métodos e critérios contábeis aplicados vigentes em 31 de dezembro de 2007, a partir dos critérios contábeis introduzidos pelo processo de convergência às normas internacionais, conforme disposto a seguir:

Art. 17. Na ocorrência de disposições da lei tributária que conduzam ou incentivem a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes daqueles determinados pela Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, com as alterações da Lei no 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e dos arts. 37 e 38 desta Lei, e pelas normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários com base na competência conferida pelo § 3o do art. 177 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e demais órgãos reguladores, a pessoa jurídica sujeita ao RTT deverá realizar o seguinte procedimento:

I - utilizar os métodos e critérios definidos pela Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, para apurar o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda, referido no inciso V do caput do art. 187 dessa Lei, deduzido das participações de que trata o inciso VI do caput do mesmo artigo, com a adoção:

- a) dos métodos e critérios introduzidos pela Lei no 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei; e
- b) das determinações constantes das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3o do art. 177 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, no caso de companhias abertas e outras que optem pela sua observância;

II - realizar ajustes específicos ao lucro líquido do período, apurado nos termos do inciso I do caput deste artigo, no Livro de Apuração do Lucro Real, inclusive com observância do disposto no § 2o deste artigo, que revertam o efeito da utilização de métodos e critérios contábeis diferentes daqueles da legislação tributária, baseada nos critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, nos termos do art. 16 desta Lei; e

III - realizar os demais ajustes, no Livro de Apuração do Lucro Real, de adição, exclusão e compensação, prescritos ou autorizados pela legislação tributária, para apuração da base de cálculo do imposto.

§ 1o Na hipótese de ajustes temporários do imposto, realizados na vigência do RTT e decorrentes de fatos ocorridos nesse período, que impliquem ajustes em períodos subsequentes, permanece:

I - a obrigação de adições relativas a exclusões temporárias; e

II - a possibilidade de exclusões relativas a adições temporárias.

§ 2o A pessoa jurídica sujeita ao RTT, desde que observe as normas constantes deste Capítulo, fica dispensada de realizar, em sua escrituração comercial, qualquer procedimento contábil determinado pela legislação tributária que altere os saldos das contas patrimoniais ou de resultado quando em desacordo com:

I - os métodos e critérios estabelecidos pela Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, alterada pela Lei no 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei; ou

II - as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, no uso da competência conferida pelo § 3o do art. 177 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e pelos demais órgãos reguladores. (BRASIL, 2009).

4 DAS REGRAS CONTÁBEIS RELATIVAS AO REGISTRO DOS BENS DO ATIVO IMOBILIZADO E DA REVISÃO DA VIDA ÚTIL

A fim de contextualizar os critérios de mensuração, reconhecimento e registro dos bens do ativo imobilizado faz-se necessário, primeiramente, pontuar os principais conceitos vinculados aos bens registrados no ativo imobilizado. O conceito das contas a serem classificadas no ativo permanente, conforme disposto na Lei n° 6.404/76 mediante seu art. 179, item IV, alterado pela Lei n° 11.638/07:

Os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens. (BRASIL, 2007.)⁴

Neste mesmo sentido, o Pronunciamento Contábil n° 27, emitido pelo Comitê de Pronunciamento Contábil (CPC) define o imobilizado como um item tangível que atende concomitantemente os seguintes itens:

- (i) é mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos; e
- (ii) se espera utilizar por mais de um período. (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2009, pg. 3)

Por estas definições, podemos concluir que no grupo do ativo imobilizado são classificados todos os ativos tangíveis ou corpóreos de permanência duradoura, destinados ao exercício normal da atividade da sociedade e que os riscos e controles são atribuídos à sociedade. Cumpre ressaltar, em essência, os bens do ativo imobilizados além de estarem vinculados a atividade da adquirente devem representar à mesma, a fim de atender seus critérios de reconhecimento, futuros benefícios econômicos associados.

Outra característica importante vinculada ao conceito de ativo imobilizado, conforme disposto na Lei n° 6.404/76, circunda acerca do critério de reconhecimento dos bens do ativo imobilizado, visto que a partir das alterações introduzidas pela Lei n° 11.638/07 foi integrada e explicitado na definição de ativo que este para ser reconhecido contabilmente no Balanço Patrimonial da sociedade não precisa necessariamente pertencer à entidade no ponto de vista

⁴ Documento eletrônico. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111638.htm>. Acesso em: 19 nov. 2010.

jurídico, visto que este conceito representa uma forma mais abrangente, sobretudo, de não limitar o registro do ativo imobilizado à propriedade jurídica.

Dessa forma, uma entidade que exerça o controle sobre determinado bem e que usufrua dos benefícios econômicos, bem como assuma os riscos proporcionados por ele em suas operações deverá reconhecê-lo em seu balanço, mesmo não detendo a propriedade jurídica. No caso específico a propriedade jurídica não representa um aspecto essencial ao reconhecimento do ativo, já que para tanto, conforme elucidado no item 7 do CPC n° 27, o custo de um item do ativo imobilizado deve ser reconhecido como ativo se, e apenas se:

- (i) for provável que futuros benefícios econômicos associados ao item fluirão para a entidade; e
- (ii) o custo do item puder ser mensurado confiavelmente. (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2009. pg. 4)

Atendidas as características essenciais de reconhecimento supracitadas há que se observar os critérios de avaliação dos direitos registrados no ativo imobilizado, conforme preceitua inciso V, do artigo 183, da Lei n° 6.404/76. Tal dispositivo determina que os itens classificados no imobilizado devem ser registrados pelo custo de aquisição, deduzido do saldo da respectiva conta de depreciação, amortização e exaustão. Entendem-se por custo de aquisição dos componentes do ativo os seguintes elementos, em atenção ao item 16 do CPC n° 27:

- (i) seu preço de aquisição, acrescido de impostos de importação e impostos não recuperáveis sobre a compra, depois de deduzidos os descontos comerciais e abatimentos;
- (ii) quaisquer custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo no local e condição necessárias para o mesmo ser capaz de funcionar da forma pretendida pela administração;
- (iii) a estimativa inicial dos custos de desmontagem e remoção do item e de restauração do local (sítio) no qual este está localizado. Tais custos representam a obrigação em que a entidade incorre quando o item é adquirido ou como consequência de usá-lo durante determinado período para finalidades diferentes da produção de estoque durante esse período. (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2009. pg. 6)

Tem-se, com base no exposto, que a priori todos os custos essenciais à colocação do item do ativo imobilizado em funcionamento nas atividades da empresa devem compor o custo do referido item. Sendo assim, o reconhecimento das despesas no valor contábil é cessado a partir do momento em que este comece a desempenhar sua atividade no processo produtivo ou operacional da sociedade.

Ademais, corroborando e complementando o critério de avaliação mencionado, temos que no item 30 do mesmo pronunciamento contábil a definição que os itens do imobilizado também poderão ter seu custo de aquisição reduzido por eventuais perdas por redução do seu valor recuperável em atenção aos preceitos elencados no Pronunciamento Contábil nº 01 (Redução ao valor recuperável dos ativos), a partir do momento em que houver indícios, qual seja, de fontes internas ou fontes externas de desvalorização do ativo, casos em que o valor contábil excede o valor recuperável.

Em atenção a Interpretação Técnica ICPC 10, emitida pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), a sociedade poderá adotar, no momento da adoção inicial dos pronunciamentos contábeis emitidos pelo CPC, o custo atribuído (Deemed Cost) como forma alternativo ao valor justo, possibilitando o ajuste dos saldos iniciais dos ativos valorados de maneira inadequada, isto é, subavaliados ou superavaliados, verificando-se a existência de itens ainda em operação, capazes de proporcionar geração de fluxo de caixa futuros, reconhecidos no balanço por valor consideravelmente inferior ou superior ao seu valor justo, conforme previsto nos preceitos elencados a partir do item 20 do ICPC 10:

CUSTO ATRIBUÍDO (DEEMED COST)

Além dos aspectos relatados nos itens 9 a 12, significativas variações de preços podem ter ocorrido desde a aquisição dos ativos, o que pode provocar distorções no balanço patrimonial e no resultado.

Quando da adoção inicial dos Pronunciamentos Técnicos CPC 27, 37 e 43 no que diz respeito ao ativo imobilizado, a administração da entidade pode identificar bens ou conjuntos de bens de valores relevantes ainda em operação, relevância essa medida em termos de provável geração futura de caixa, e que apresentem valor contábil substancialmente inferior ou superior ao seu valor justo (conforme definido no item 8 - Definições - do Pronunciamento CPC 04) em seus saldos iniciais.

Incentiva-se, fortemente, que, no caso do item 21 desta Interpretação, na adoção do Pronunciamento Técnico CPC 27 seja adotado, como custo atribuído (deemed cost), esse valor justo. Essa opção é aplicável apenas e tão somente na adoção inicial, não sendo admitida revisão da opção em períodos subsequentes ao da adoção inicial. Conseqüentemente, esse procedimento específico não significa a adoção da prática contábil da reavaliação de bens apresentada no próprio Pronunciamento Técnico CPC 27. A previsão de atribuição de custo na adoção inicial (deemed cost) está em linha com o contido nas normas contábeis internacionais emitidas pelo IASB (IFRS 1, em especial nos itens D5 a D8). Se realizada reavaliação do imobilizado anteriormente, enquanto legalmente permitida, e substancialmente representativa ainda do valor justo, podem seus valores ser admitidos como custo atribuído. (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. 2009. pg. 6).

Cumprido ressaltar que ao adotar os dispositivos retromencionados a administração deverá assegurar que a entidade avaliadora informe a vida útil remanescente e o valor residual identificado, a fim de propiciar a identificação do valor depreciável, bem como da nova taxa

de depreciação na data de transição, conforme permitido. Observa-se que os efeitos decorrentes dessa Interpretação Técnica devem ser contabilizados em atenção ao item acima, tendo como contrapartida conta específica no subgrupo “ajuste de avaliação patrimonial” elencada no grupo de contas do patrimônio líquido, nos termos do parágrafo 3º do artigo 182 da Lei nº 6.404/76, alterado pela Lei nº 11.941/09, como dito:

§ 3o Serão classificadas como ajustes de avaliação patrimonial, enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência, as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuídos a elementos do ativo e do passivo, em decorrência da sua avaliação a valor justo, nos casos previstos nesta Lei ou, em normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3o do art. 177 desta Lei. (BRASIL, 2009)

Também há que se observar no que tange ao registro da avaliação mencionada no ICPC 10 acima, o contribuinte do Imposto de Renda e da Contribuição Social, dependente do regime de tributação adotado e da interpretação da lei, poderá registrar tributos diferidos passivos e/ou ativos incidente sobre o montante da avaliação registrada. Além disso, ao adotar o custo atribuído (*Dimeed Cost*) a sociedade deverá realizar análise periódica, no mínimo a cada exercício social, da vida útil econômica e do valor residual dos bens avaliados a partir da data de transição mencionada no ICPC 10. Cumpre ressaltar que tais aspectos devem ser contabilizados no máximo até 1º de janeiro de 2010.

Para fins das avaliações mencionadas, estas deverão ser realizadas por avaliadores especializados e que possua experiência, competência profissional, objetividade e conhecimento técnico. Neste contexto, atendidas todas as características atinentes as especificações técnicas do avaliador e os aspectos que devem constar no relatório de avaliação (relacionados abaixo), a avaliação poderá ser efetuada por avaliadores internos ou externos, não havendo a obrigações deste laudo de avaliação ser elaborado por uma entidade independente.

- (a) indicação dos critérios de avaliação, das premissas e dos elementos de comparação adotados;
- (b) localização física e correlação com os registros contábeis ou razões auxiliares;
- (c) valor residual dos bens para as situações em que a entidade tenha o histórico e a prática de alienar os bens após um período de utilização;
- (d) a vida útil remanescente estimada com base em informações e alinhamento ao planejamento geral do negócio da entidade.

Por fim, dada a importância das avaliações efetuadas e a sua representatividade na situação patrimonial e financeira da entidade, os relatórios de avaliação devem ser aprovados

por órgão competente da administração, a menos que o estatuto social tenha previsto esta situação.

4.1 DEFINIÇÕES DEPRECIACÃO FISCAL E CONTÁBIL

Entre as principais peculiaridades evidencias acerca das alterações promovidas pela Lei 11.638/07 destaca-se o controle da depreciação dos bens do ativo imobilizado, visto que há uma distinção relevante entre o aspecto contábil e fiscal de mensuração da depreciação dos bens do ativo imobilizado. Para tanto, questionamos a necessidade de a mesma manter, caso a sociedade aplique os critérios previstos no Pronunciamento Contábil n° 27, para fins de apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social do Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e Programa de Integração Social (PIS) um controle paralelo da depreciação fiscal, caso a sociedade seja optante do Regime Tributário de Transição (RTT), obrigatório a partir de janeiro de 2010, visto que a depreciação contábil reconhecerá limites diferentes dos critérios fiscais. Neste momento adentramos na questão primordial a ser debatida, ou seja, as diferenças decorrentes dos critérios de depreciação delimitados pelo arcabouço fiscal e contábil estão situadas no âmbito do RTT?

Antes de discorrermos sobre os méritos, há que se considerar outra exigência tributária prevista no Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (RIR/99), Decreto n° 3.000, de 26 de março de 1999, que determina que a escrituração dos bens do ativo imobilizado seja agrupada em contas distintas segundo sua natureza, ou seja, por exemplo, terrenos, edifícios, máquinas e veículos que possuem natureza diferentes e, por vezes, taxas anuais de depreciação diferentes devem ser registrados em contas contábeis específicas.

Neste contexto, a fim de manter uma política adequada de controle das imobilizações, bem como controles eficientes que possibilitam a diferenciação dos aspectos contábeis e fiscais de depreciação, a sociedade quando da opção pelo ajuste contábil do seu ativo imobilizado às regras contábeis, deve, primeiramente, definir a unidade de propriedade de cada ativo. Cumpre observar que o conceito de unidade de propriedade não se confunde com o conceito de unidade geradora de caixa e não tem conotação jurídica nesse contexto, conforme mencionado no Manual de Contabilidade Societária (IUDICIBUS, 2010, p. 223), visto que a unidade geradora de caixa compreende um conjunto de investimentos que produz um fluxo identificado de caixa, enquanto o conceito de unidade de propriedade poderá

contribuir de certa forma para a delimitação da unidade geradora de caixa à qual o ativo pertencer, a fim de identificar componentes ou itens similares que possuem desgastes análogos e, por conseguinte, vida-útil similar.

Esta definição, conforme mencionada no Manual supra, exige um estudo e análise das necessidades informacionais da empresa, das condições de controle e das exigências legais e fiscais, a fim de melhorar a qualidade dos valores divulgados no resultado contábil, que responsabiliza, dentre outras coisas, a sociedade considerar os aspectos físicos e econômicos de seu imobilizado de maneira a identificar e definir o melhor critério de unidade de propriedade que lhe proporciona a mensuração de um custo compatível.

O CPC n° 27 respalda o procedimento supracitado ao requerer que cada parte de um item do ativo imobilizado com custo significativo em relação ao total do custo do item deve ser depreciado separadamente, como no caso da fuselagem e turbinas de um avião. Assim, temos a busca pelo reconhecimento mais adequado do desgaste de cada item, visto que caso alguma peça de valor significativo apresente problemas e, portanto, necessite ser substituída existe a possibilidade de realizar, sem dificuldade, a baixa do respectivo bem e o registro da nova peça objeto de reposição. O procedimento exposto visa evitar eventuais mudanças na estimativa contábil do método de depreciação utilizado pela sociedade, já que este deve atender o padrão de desgaste do bem e os seus benefícios econômicos futuros.

Observando a necessidade de incorrer mudança significativa nos critérios de depreciação definidos à época, a sociedade deverá observar o disposto no item 61 do CPC n° 27, a saber:

O método de depreciação aplicado a um ativo deve ser revisado pelo menos ao final de cada exercício e, se houver alteração significativa no padrão de consumo previsto, o método de depreciação deve ser alterado para refletir essa mudança. Tal mudança deve ser registrada como mudança na estimativa contábil, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro. (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTO CONTÁBIL, 2009. pg. 15).

4.3 LEGISLAÇÃO SOCIETÁRIA E LEGISLAÇÃO FISCAL

Segundo a Lei n° 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas por Ações) verifica-se que a depreciação a ser contabilizada, em cada período de apuração, deve atender alguns critérios de reconhecimento, já que mensalmente o valor apropriado ao resultado do exercício deve corresponder à parcela do benefício mensal originário do bem registrado no ativo imobilizado

por seu uso no decorrer deste período, conforme elencado no artigo 183, parágrafo segundo, da lei supracitada:

§ 2o A diminuição do valor dos elementos dos ativos imobilizado e intangível será registrada periodicamente nas contas de:

- a) depreciação, quando corresponder à perda do valor dos direitos que têm por objeto bens físicos sujeitos a desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência;
- b) amortização, quando corresponder à perda do valor do capital aplicado na aquisição de direitos da propriedade industrial ou comercial e quaisquer outros com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado;
- c) exaustão, quando corresponder à perda do valor, decorrente da sua exploração, de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração. (BRASIL, 1976).⁵

Neste mesmo sentido, diferentemente do conceito fiscal de reconhecimento da depreciação, o critério societário busca identificar o efetivo desgaste ou perda pelo uso e até mesmo pela desvalorização decorrente de ação da natureza ou obsolescência, conforme disposto no parágrafo terceiro da Lei nº 6.404/76, alterado pela Lei nº 11.941/09:

§ 3o A companhia deverá efetuar, periodicamente, análise sobre a recuperação dos valores registrados no imobilizado e no intangível, a fim de que sejam:

- II - revisados e ajustados os critérios utilizados para determinação da vida útil econômica estimada e para cálculo da depreciação, exaustão e amortização. (BRASIL, 2009).

Dessa forma, a vida útil de um bem idêntico poderá ser estimada de maneira diversa em duas empresas em função da atividade econômica e dos benefícios futuros que cada uma delas espera obter a partir da utilização deste bem. Vejamos no quadro abaixo o cálculo da depreciação de duas empresas do ramo de laticínios, mais especificamente produção de leite in natura e seus derivados, por exemplo. No caso, ambas as sociedades adquirem uma linha de produção idêntica, ou seja, mesma qualidade, tamanho e capacidade produtiva. Entretanto, o desgaste e os benefícios econômicos futuros gerados por cada linha de produção, apesar de serem idênticas, serão díspares, visto que a primeira empresa espera utilizar esta linha de produção por um período de cinco anos à plena capacidade produtiva, já a segunda empresa estima utilizar a linha de produção adquirida por um período de dez anos, sendo que nos primeiros anos de produção a linha deverá operar com capacidade estimada de oitenta por cento (80%) e nos últimos cinco anos à plena capacidade produtiva.

⁵ Documento eletrônico. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404consol.htm>. Acesso em: 19 nov. 2010.

Empresa A	Empresa B
Período: 5 anos	Período: 10 anos
Capacidade: 100%	Capacidade: 80% (primeiros 5 anos) e 100% (últimos 5 anos)
Valor da Linha de Produção: R\$ 1.000 mil	Valor da Linha de Produção: R\$ 1.000 mil
Vida útil: 5 anos	Vida útil: 10 anos
Valor residual: 50 mil	Valor residual: 25 mil
Valor depreciável: R\$ 950 mil	Valor depreciável: R\$ 975 mil
Depreciação Contábil (mensal): R\$ 15,83 mil	Depreciação Contábil (mensal): R\$ 8,12 mil

Quadro 2 – Depreciação Contábil
Fonte: elaborado pelo autor (2010)

Em que pese o exposto, antes da promulgação da Lei n° 11.638/07 e da Lei n° 11.941/09, a tendência entre as empresas foi sempre utilizar as taxas admitidas pela legislação fiscal para fins de determinação da vida útil dos seus bens registrados no ativo imobilizado, visto que estas taxas deveriam ser utilizadas para fins de apuração dos impostos a serem recolhidos pela sociedade. Os critérios de depreciação aceitos pela legislação fiscal estão consolidados no RIR/99 e serão abordados detalhadamente mais adiante. Por esta razão, cumpre mencionar apenas o artigo 310 que dispõe acerca da responsabilidade da Secretaria da Receita Federal (SRF) em publicar periodicamente as taxas anuais de depreciação admissíveis, em condições normais ou médias, para cada espécie de bem, em função do prazo durante o qual se possa esperar a utilização econômica do bem pelo contribuinte, na produção de seus rendimentos.

No exercício de suas atribuições a Secretaria da Receita Federal publicou a Instrução Normativa SRF n° 162 de 1998, alterada pela Instrução Normativa SRF n° 130 de 1999, a qual define as taxas de depreciação admitidas pelo fisco para o uso normal dos bens em um turno de oito horas diárias, como segue em síntese:

DESCRIÇÃO	Taxa Anual de depreciação	Anos de Vida útil
Edifícios	4%	25
Máquinas e Equipamentos	10%	10
Instalações	10%	10
Móveis e Utensílios	10%	10
Veículos	20%	5
Sistema de processamento de dados	20%	5

Quadro 3 – Taxas fiscais admissíveis
Fonte: Instrução Normativa SRF n° 130 de 1999.

Vimos que os critérios de depreciação da legislação societária e os da legislação fiscal são bastante distintos, os quais deverão ser reconhecidos conforme os critérios definidos em

cada legislação conforme elucidado no Manual de Contabilidade Societária (IUDICIBUS, 2010, p. 248) e descrito abaixo.

Para fins contábeis, porém, não se deve simplesmente aceitar e adotar as taxas de depreciação fixadas como máxima na legislação fiscal, ou seja, deve-se fazer uma análise criteriosa dos bens da empresa que formam seu imobilizado e estimar sua vida útil econômica e seu valor residual, considerando suas características técnicas, condições gerais de uso e outros fatores que podem influenciar em sua vida útil.

Para fins de legislação contábil foi introduzido a partir da promulgação da Lei nº 11.639/07 o conceito de valor residual, o qual irá impactar significativamente no valor depreciável, conceitos estes definidos no CPC nº 27, a saber:

“**Valor depreciável** é o custo de um ativo ou outro valor que substitua o custo, menos o seu valor residual.

...

Valor residual de um ativo é o valor estimado que a entidade obteria com a venda do ativo, após deduzir as despesas estimadas de venda, caso o ativo já tivesse a idade e a condição esperadas para o fim de sua vida útil” (**grifo nosso**) (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2009, pg. 3 e 4).

4.4 INTERPRETAÇÃO DA LEI Nº 6.404/76, ALTERADA PELA LEI Nº 11.638/07 E PELA LEI Nº 11.941/09 E, NEUTRALIDADE TRIBUTÁRIA DA REVISÃO DA VIDA ÚTIL DOS BENS DO ATIVO IMOBILIZADO

Evidenciados o período de vida útil permitido e ou admissível pela legislação fiscal e societária podemos discorrer acerca da existência ou não dos impactos tributários decorrentes da ação destes critérios, em que pese, neste momento, a possibilidade de avaliação já comentada anteriormente e a previsão legal definida no parágrafo segundo do artigo 310 do Regulamento do Imposto de Renda, o qual o fisco admite a possibilidade de que a empresa adote taxas fiscais de depreciação diferentes daquelas previstas na Instrução Normativa SRF nº 162 de 1998, quando suportadas por laudo pericial do Instituto Nacional de Tecnologia, ou de outra entidade oficial de pesquisa científica ou tecnológica.

Para tanto, é importante trazer à tona a discussão já iniciada anteriormente acerca do questionamento se as diferenças identificadas a partir da utilização dos diferentes critérios de depreciação deverão ser ou não tratadas no âmbito da neutralidade tributária prevista no arcabouço jurídico do Regime Tributário de Transição (RTT) e, por conseguinte, lançadas como ajuste no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) e nas respectivas apurações do

PIS e da COFINS, no momento da apuração de cada um destes tributos, a partir de janeiro de 2010.

Como é sabido, por força do disposto no caput do artigo 15 da Lei nº 11.941/09, o RTT foi instituído com o propósito de regular, do ponto de vista tributário, os efeitos decorrentes dos ajustes contábeis derivados da aplicação dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei nº 11.638/07 e pelos artigos 37 e 38 da Lei nº 11.941/09. O artigo 16 da citada Lei explicita que estão sujeitos às regras do RTT unicamente os ajustes contábeis que decorram de normas introduzidas pela Lei nº 11.638/07 e pelos artigos 37 e 38 da Lei nº 11.941/09, que modifiquem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na apuração do lucro líquido do exercício definido no artigo 191 da Lei nº 6.404/76.

Neste mesmo sentido coloca o autor e parecerista Andrade Filho (2009) mencionando que quando a lei dispõe acerca da aplicação dos novos critérios de reconhecimento de receitas, custos e despesas, tais critérios não impactarão em efeitos tributários, visto que os efeitos no resultado relativos às receitas não são tributáveis e os efeitos relativos aos custos e despesas não são dedutíveis, mesmo se fossem em condições normais. Essa consequência, no entanto, tem caráter apenas temporal, posto que a partir do momento em que a receita tornar-se efetiva de acordo com o quadro normativo anterior, vigente até 31.12.2007, ela será normalmente tributada salvo se houver regra determinando a não-incidência tributária. O mesmo raciocínio deve ser aplicado em relação às despesas e custos. Esse preceito impõe, para fins tributários, uma espécie de "congelamento" do ordenamento jurídico tributário vigente em 31 de dezembro de 2007, de modo que as receitas, custos e despesas "criados" pelo conjunto de normas acima mencionado, não têm efeito tributário enquanto em vigor o RTT.

Uma leitura atenta dos textos normativos anteriormente citados revela que o arcabouço jurídico do RTT tem como campo de incidência os fatos que afetem de alguma forma o lucro líquido do exercício e que decorram da aplicação dos "novos métodos e critérios contábeis" estabelecidos pela Lei nº 11.638/07 ou outro ato normativo editado por entidade legalmente autorizada. Dessa forma, para abranger o nicho de incidência do RTT não basta que o critério contábil esteja previsto na Lei ou outro diploma normativo, é imprescindível que o critério (ou método) seja considerado novo em relação ao ordenamento vigente até então.

Em atenção ao preceito elencado no item II do parágrafo 3º do artigo 183 da Lei nº 6.404/76, detalhado anteriormente, a companhia deverá efetuar, periodicamente, análise sobre a recuperação dos valores registrados no imobilizado e no intangível, a fim de que sejam

"revisados e ajustados os critérios utilizados para determinação da vida útil econômica estimada e para cálculo da depreciação, exaustão e amortização" (CPC nº 27). Neste contexto, frisa novamente Andrade Filho, Edmar Oliveira (2010)⁶, a saber:

[...] O fato de haver a necessidade de uma revisão e ajuste dos critérios de determinação da vida útil econômica estimada dos bens não decorre, propriamente, uma norma introdutória de um novo critério ou método contábil. A rigor, a norma já estava pressuposta no ordenamento jurídico contábil da Lei nº 6.404/76, visto que esse critério contábil constitui, na verdade, "princípio contábil geralmente aceito" aos quais faz expressa referência o caput do artigo 177 da citada Lei. Dessa forma, a Lei nº 11.638/07 tem, neste caso particular, caráter meramente interpretativo na medida em que dá, apenas, nova forma a uma norma já existente no ordenamento jurídico no momento da edição da lei supracitada.

O renomado parecerista considera que a obrigação criada pelo texto da Lei nº 11.638/07 já existia antes do seu advento; dessa forma, podemos começar a compreender e clarear nosso entendimento de que não há novidade requerida pela Lei nº 11.941/09 para submeter os efeitos contábeis decorrentes dos critérios de depreciação adotados ao regime do RTT.

Em suma, corroborando e visando sustentar o não enquadramento ao RTT há que ser citado novamente o artigo 310 do Regulamento do Imposto de Renda que estabelece: "a taxa anual de depreciação será fixada em função do prazo durante o qual se possa esperar utilização econômica do bem pelo contribuinte, na produção de seus rendimentos". Cumpre frisar que essa regra foi introduzida no ordenamento jurídico bem antes do processo de convergência internacional e, por conseguinte, da promulgação da Lei nº 11.638/07 e da Lei nº 11.941/09, visto que a redação do dispositivo supra fora alterada em 1964 pela Lei nº 4.506.

Partilha deste mesmo entendimento, conforme mencionado na revista dialética de Direito Tributário nº 166 de 2009, Fabio Piovesan Bozza, a medida que coloca que a cerne da depreciação contábil não foi alterada pela Lei nº 11.638/07 ou a Medida Provisória nº 449, conquanto é conferido alguma mudança no critério de vida útil contábil, a saber:

Na realidade, o que se discute é se essa norma contábil teria aptidão de gerar repercussão fiscal espontânea. Não nos parece, entretanto, que esta seja a hipótese da depreciação contábil. Conquanto a Lei nº 11.638 ou a Medida Provisória nº 449 tenham conferido alguma mudança no critério de avaliação do ativo imobilizado, mediante a inserção do parâmetro correspondente à "vida útil econômica", o cerne

⁶ Documento eletrônico. Disponível em: < <http://www.fiscosoft.com.br/a/5243/irpj-lucro-real-o-efeito-contabil-do-ajuste-da-taxa-de-depreciacao-amortizacao-e-exaustao-nao-esta-sujeita-as-regras-do-rtt-edmar-oliveira-andrade-filho>>. Acesso em: 19 nov. 2010.

de depreciação contábil não foi alterado por essas duas normas. (Fábio Piovesan Bozza, jul. 2009. pg. 78-91).

Em conclusão, considera-se que a regra contábil já fora expressamente adotada pela lei tributária e isto nós serve de justificativa principal e cabal para não enquadrar os ajustes decorrentes da revisão da vida útil no campo de atuação do RTT, já que não há novidade acerca desta matéria, bem como não há a criação de um novo conceito acerca do que viria ser definida vida útil, permanecendo o conceito anterior.

Cumprе mencionar que os ajustes, entretanto, decorrentes da adequação do valor residual devem ser compreendidos no âmbito do RTT, visto que neste caso, ai sim, temos uma mudança de critério introduzida pela Lei nº 11.638/07 e pela Lei nº 11.941/09.

5 CONCLUSÃO

É importante ressaltar e frisar a importância dos aspectos trazidos pelo processo de convergência às normas internacionais de contabilidade, em especial, os critérios e fatos contábeis introduzidos pela Lei nº 11.638/07, visto que esta norma jurídica foi a principal propulsora do processo de adequação e reformulação das normas contábeis brasileiras, oportunizando um amadurecimento e, principalmente, uma valorização da profissão contábil, já que a partir da edição da lei supracitada o profissional contador recebeu diversas atribuições de gestor e não mais de um mero realizador de tarefas.

Pelo estudo realizado e durante o processo de pesquisa procurou-se definir e delimitar os conceitos atinentes aos bens do ativo imobilizado, a fim de propiciar em uma etapa posterior uma definição acerca dos impactos tributários e contábeis decorrentes da utilização de taxas fiscais diferentes daqueles previstas na legislação fiscal em função da revisão da vida útil dos bens registrados no ativo imobilizado.

Assim, em que pese o fato da nova sistemática contábil de controle e registro dos bens do ativo imobilizado não ter sido alterada, apenas ter tido seu texto ajustado de forma a explicitar de forma mais clara a necessidade acerca da manutenção dos registros atinentes a depreciação e aos bens do ativo imobilizado ajustados de acordo com o seu desgaste efetivo e a sua expectativa de rentabilidade futura, ou seja, vincular a necessidade de estimar uma vida útil adequada a cada bem registrado, vislumbrando o período em que este bem irá permanecer no exercício de sua atividade e, por conseguinte, continuar a gerar benefícios econômicos à entidade.

Posto tudo isto, não há o que se falar em Regime Tributário de Transição (RTT) quando o objeto de análise é os efeitos decorrentes da revisão da vida útil dos bens do ativo imobilizado, visto que tal prática não resulta de critério novo introduzido pela promulgação da Lei nº 11.638/07 e pela Lei nº 11.941/09. Neste contexto, pese o fato da legislação tributária ter absorvido o conceito de vida útil antes da promulgação das citadas leis, por meio do artigo 310 do RIR/99.

HARMONIZATION AND CONVERGENCE TO INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS: TAX AND ACCOUNTING TREATMENT OF REVIEW USEFUL LIFE OF PROPERTY, PLANT AND EQUIPMENT ASSETS

ABSTRACT

This study proposes to analyses and address the tax and accounting impacts relating to the methods of assessment of property, plant and equipment, introduced by Law 11638/2007 which amended Law 6.404/1976 (Corporate Law) and later modified by Law 11.941/2009 in line of the process of harmonization and convergence of Brazilian Accounting Standards to International Accounting Standards, considering, among other changes, the tax neutrality clarifies from the wording of Article 177, paragraph 2 and 7, of the Corporate Law. In this context, this article is going to address the criteria for measurement, recognition and disclosure of property, plant and equipment assets and the implications relating to the using of these evaluation criterion for the measurement of fixed assets, introduced after the enactment of these laws, in order to clarify and comment about these impacts on accounting statement, in spite of the relevance of fixed assets in the financial statements of the companies and the precepts introduced by the Brazilian Accounting Pronouncements Committee (CPC) through the Accounting Pronouncements 27 (CPC 27 - Property, plant and equipment) and ICPC Technical Interpretation 10 (Technical Interpretation in the first adoption of the Property, plant and equipment and Investment Property of Technical Pronouncements CPC 27, 28, 37 and 43).

Keywords: Corporate law. Tax law. Capital asset. Fixed asset. Depreciation.

REFERÊNCIAS

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de Renda das Empresas**. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2009.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **IRPJ Lucro Real**: o efeito contábil do ajuste da taxa de depreciação, amortização e exaustão não está sujeita às regras do RTT. Artigo Federal - 2010/1933. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/5243/irpj-lucro-real-o-efeito-contabil-do-ajuste-da-taxa-de-depreciacao-amortizacao-e-exaustao-nao-esta-sujeita-as-regras-do-rtt-edmar-oliveira-andrade-filho>>. Acesso em: 19 nov. 2010.

BOZZA, Fábio Piovesan. **O Novo Padrão Contábil Brasileiro e os Impactos Fiscais no Registro das Despesas de Depreciação**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, nº 166, p. 78-91, jul. 2009.

BRASIL. **Lei nº 11.638**, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 07 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras.

BRASIL. **Lei nº 11.941**, de 27 de maio de 2009. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição.

BRASIL. **Lei nº 6.404**, de 15 de dezembro de 1976 (Lei das Sociedades Anônimas). Dispõe sobre as Sociedades por Ações.

BRASIL. **Planalto Federal**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/leg.asp>>. Acesso em: 19 nov. 2010.

BRASIL. **Receita Federal**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 19 nov. 2010.

BRASIL. **Regulamento do Imposto de Renda de 2009 (RIR99)**. Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Instrução Normativa SRF nº 130**, 10 nov. de 1999. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/ant2001/1999/in13099.htm>>. Acesso em: 19 nov. 2010.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Contábil n° 27: Ativo Imobilizado**. Brasília. 2009.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Contábil n° 32: Tributação sobre o Lucro**. Brasília. 2009.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. Disponível em: <<http://www.Fasb.org>>. Acesso em: 11 nov. 2010.

FRIED, FRANK. **Enhanced Foreign Private Issuer Reporting and Disclosure Obligations. Memorandum**, 2008. Disponível em: <<http://www.friedfrank.com/siteFiles/Publications/B8DC11D90B3612A8C585E1570D76860D.pdf>>. Acesso em: 03 dez. 2010.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. **IFRS e Standard IFRS. 2009**. Disponível em: < <http://www.iasb.org/IFRSs/IFRs.htm>>. Acesso em: 13 Agosto de 2009.

IUDÍCIBUS, S.; MARTINS, E.; CARVALHO, L. N. **Contabilidade: aspectos relevantes da epopéia de sua evolução**. Revista Contabilidade e Finanças. São Paulo, n°. 38,[Maio/Agosto] 2005.

IUDÍCIBUS, S.; MARTINS, E.; GELBCKE, E. R. **Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável às demais sociedades**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

IUDÍCIBUS, Sérgio de (Dir.); MARTINS, Eliseu (Coord); GELBCKE, Ernesto Rubens (Sup.). **Manual de Contabilidade de Contabilidade Societária**. Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuarias e Financeiras (FIPECAFI). São Paulo: Atlas, 2010.

IUDICIBUS, Sergio; MARION, J. C. **Contabilidade Comercial**. 9° ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PRICEWATERHOUSECOOPERS. **Semelhanças e diferenças: normas contábeis Internacionais (IFRS), norte-americanas (U.S. GAAP) e as práticas contábeis adotadas no Brasil**. out. 2004. Disponível em: <http://www.pwc.com/images/bz/Pocket_Guide_Semelhancas_Diferencas_por.pdf>. Acesso em: 22 nov. 2010.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luíz; FERNANDEZ, Luciane Alves. **Contabilidade internacional avançada**. São Paulo: Atlas, 2004.

OBRAS CONSULTADAS

IUDÍCIBUS, S. **Teoria da Contabilidade**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

HENDRIKSEN Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. **Teoria da contabilidade**. 5 ed. Tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1999.

HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fábio Hiroshi; HIGUCHI, Celso Hiroyuki. **Imposto de Renda das Empresas**. Interpretação e prática. São Paulo: IR Publicações, 2009. 34° ed.