

**YAMAGUCHI, ROBERTO**

**AS CARACTERÍSTICAS DO ATIVO IMOBILIZADO E AS NORMAS  
APLICÁVEIS**

Monografia apresentada ao Departamento de Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná, como requisito para obtenção do Título de Especialista em Gestão de Negócio.

Orientador: Dr. Vicente Pacheco

CURITIBA

2006

## **PENSAMENTO**

**Eis que estou a tua porta, e bato. Se alguém ouvir a minha voz e me abrir a porta, entrarei em sua casa, e cearei com ele, e ele comigo.**

**(Jesus Cristo)**

## **AGRADECIMENTOS**

Há muitas pessoas que contribuíram de alguma maneira neste trabalho, por isso gostaria de registrar meus sinceros agradecimentos.

Inicialmente gostaria de agradecer a meus pais, familiares e amigos que compreenderam alguns momentos que estive ausente, em virtude de leituras e em busca de assuntos para relacionar neste trabalho, principalmente aos meus filhos e esposa que souberam me entender em momentos que estive ausente.

Agradeço ao Prof. Vicente Pacheco pela atenção e orientação recebida, durante as suas aulas a disciplina de Gestão de Negócios e por varias dicas e conselhos para a realização desta monografia.

Agradeço a Universidade Federal do Paraná que através de todos os seus mestres tem me passado todo o conhecimento que possuo iniciados no momento que iniciei na profissão de contados, através do curso de graduação em Ciências Contábeis e agora com a pós-graduação em Gestão de Negócios.

Também agradeço aos colegas da contabilidade do Boticario que me ajudaram na escolha do tema, e na busca de assuntos relacionados ao tema escolhido, bem como material para consultas.

E, sobretudo, a Deus pela conquista dos meus objetivos.

## RESUMO

YAMAGUCHI, Roberto. As características do Ativo Imobilizado e as Normas Aplicáveis. O objetivo desse trabalho consiste em demonstrar a importância da análise e do controle do Ativo Imobilizado para as empresas, onde com seus, critérios de classificação contábil, suas taxas de depreciação e sua aplicação conforme legislação do Imposto de Renda, a empresa estará crescendo a cada dia mais e buscando maior competitividade diante do mercado. Podemos identificar a posição do Ativo Imobilizado dentro do Balanço Patrimonial efetuando as comparações e análises de retorno e de crescimento diante de anos anteriores e de outras empresas do mesmo setor. Espero com as consultas e pesquisas efetuadas quanto ao assunto estar preparado para esclarecer e visualizar as variações, e efeitos que acontecem dentro do Balanço Patrimonial, ter condições para estabelecer controles físicos dos bens do Ativo Imobilizado. Analisando as Depreciações que consiste no desgaste dos bens do Ativo imobilizado, seu efeito nas Demonstrações Contábeis e seu efeito nas análises de custos e de despesas por área, podendo otimizar os resultados. O conceito de Ativo Imobilizado significa "Os direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial". Diante deste significado, procurar utilizar os conhecimentos na busca do melhor resultado para a empresa evitando desperdícios, controlando a utilização das despesas com depreciação da melhor forma evitando riscos e garantindo a integridade das normas contábeis.

**Palavras-chave:** Orientação; controle; análise; legislação; resultado; Ativo; Imobilizado.

## SUMÁRIO

Pensamento.....	II
Agradecimentos.....	III
Resumo.....	IV
Capítulo 1 .....	2
1.1. Introdução .....	2
1.2. Um breve relato sobre Ativo Permanente.....	2
1.2.1. Imobilizado.....	2
1.2.2. Investimento .....	3
1.2.3. Diferido.....	9
Capítulo 2 .....	12
2.1. Ativo Imobilizado.....	12
2.1.1. Conceito.....	12
2.1.2. Itens que compõem o Ativo Imobilizado .....	18
2.1.3. Classificação e Conteúdo da Contas.....	19
Capítulo 3 .....	20
3.1. O Plano de Contas.....	20
Capítulo 4 .....	28
4.1. Contabilização e Controle .....	28
Capítulo 5 .....	42
5.1. Depreciação, Exaustão e Amortização.....	42
Capítulo 6 .....	51
6.1. Baixas .....	51
Capítulo 7 .....	54
7.1. Outras Atividades.....	54
7.1.1. Forma de Apresentação no Balanço.....	54
7.1.2. Efeitos da Depreciação (DRE e BP).....	54
7.1.3. Formação de Lavoura Canavieira .....	56
7.1.4. Centro Telefônico.....	56
7.1.5. Custo de Aquisição ou Desenvolvimento de <i>Software</i> .....	56
Conclusão .....	58
Bibliografia.....	60

## Capítulo 1

### 1.1. Introdução

O Ativo Imobilizado é um dos pontos importantes da empresa e precisamos entendê-lo e analisar sua movimentação.

O material mostrará os tipos de imobilizado, suas depreciações e as formas de identificarmos quando estamos comprando um Ativo Imobilizado ou uma Despesa Operacional.

Para cada tipo de Bens classificados no Ativo Imobilizado devemos contabilizá-los em classes diferentes, podendo ser tangível ou intangível, identificar se trata de bens ativáveis ou não.

As classes de Ativos imobilizados possuem diferentes taxas de depreciação, onde variam de 4% a 25% no prazo de vida útil normal obedecendo a legislação do Imposto de Renda.

Descrevemos orientações e formas para identificar quando devem ser classificadas como Ativo Imobilizado ou Despesa Operacional.

Foi abordados critérios de seleção de Ativos Imobilizados, sua composição, as necessidades de um plano de contas que trate as necessidades do assunto, contabilizações ao efetuarmos as aquisições, depreciações e baixas.

Foram verificados os aspectos fiscais e suas legislações.

Foi verificadas a participação do Ativo Imobilizado no Balanço Patrimonial, com o efeito da depreciação, e suas taxas, e critérios.

### 1.2. Um breve relato sobre Ativo Permanente

Dentro da figura do Balanço Patrimonial temos um grupo muito importante o Ativo Permanente. Nele temos os bens da empresa que dão suporte a empresa com sua natureza de permanência, como forma de investimentos e também como despesas que serão diferidas.

O Ativo Permanente divide-se em três grupos: Investimentos, Imobilizado e Diferido.

<b>ATIVO</b>	<b>PASSIVO e PL</b>
Circulante	Circulante
Realizável a Longo Prazo	Exigível a Longo Prazo
<b>Permanente</b>	Resultado Exercícios Futuros
	Patrimônio Líquido

#### 1.2.1. Imobilizado

#### Natureza do Ativo Permanente Imobilizado

Entende-se por Ativo Imobilizado todo ativo de natureza relativamente permanente, que se utiliza na operação dos negócios de uma empresa e que não se destina à venda. Podemos diferenciar, no conceito dado, três afirmações importantes que devem coexistir para que possamos classificar um Ativo Permanente Imobilizado. Isto quer dizer que não basta que tenhamos apenas uma ou duas características: são necessárias três características, concomitantemente:

- a) Natureza relativamente permanente.
- b) Ser utilizado na operação dos negócios.
- c) Não se destinar à venda.

Dizemos que é de natureza relativamente permanente porque praticamente nenhum bem (exceto Terrenos) possui vida ilimitada dentro da empresa, sofrendo desgaste com o uso e, com o passar do tempo, obsolescência. Isto tanto é verdade que a própria lei reconhece e autoriza as empresas a contabilizarem tais desgastes, como Depreciação.

Assim, o edifício da fábrica, por exemplo, constitui-se num ativo permanente imobilizado, pois possui, concomitantemente, as três características mencionadas: é uma propriedade relativamente permanente, é utilizada na operação dos negócios e não se destina à venda.

Um bem pode ser considerado como ativo permanente imobilizado em uma empresa e não ser assim considerado em outra, cujas características de negócios sejam diferentes.

### **1.2.2. Investimento**

São aplicações relativamente permanentes, com propensão a produzir renda para a empresa. São Participações voluntárias ou incentivadas, em empresas e direitos de propriedade, não enquadráveis no Ativo Circulante, nem no Realizável a Longo Prazo, nem mesmo no Imobilizado, pois não se destinam à atividade operacional da empresa. Como exemplos de aplicações neste grupo citamos as participações voluntárias, as participações incentivadas e outros direitos que não se destinam à manutenção da atividade da empresa.

#### **Participações Voluntárias**

São ações e quotas adquiridas pela empresa como investimento, com caráter de continuidade, devido a algum tipo de interdependência. Verifica-se principalmente em Sociedades Coligadas e Controladas.

#### **Participações Incentivadas**

São as participações efetuadas através dos Incentivos Fiscais em determinadas áreas, e em atividades (setores) tais como Reflorestamento, Turismo (Embratur) e Pesca (Sudepe), mediante dedução de parte do I.R. devido. Estas aplicações foram comuns principalmente na década de 70 e 80.

## **Outros Investimentos Permanentes**

Os outros Ativos classificáveis no Permanente são: os direitos de qualquer natureza, e que não se destinem à manutenção da atividade da companhia ou empresa.

Os exemplos existentes enquadráveis nesta classificação, são:

1. Os Imóveis Alugados a Terceiros.
2. Os Terrenos para futura expansão (não utilizados, no momento pela empresa).
3. Os Quadros e Obras de Arte

## **Avaliação dos Investimentos**

São dois os métodos de avaliação:

- Método de Custo.
- Método da Equivalência Patrimonial (Equity)

### **a) Avaliação das participações em outras Empresas**

1. Investimentos não Permanentes: Método de custo (são classificados no Circulante ou Realizável a Longo Prazo).
2. Investimentos Permanentes.
  - Investimentos Irrelevantes: Método de Custo
  - Investimentos Relevantes em Coligadas (há exceções) e Controladas: Equivalência Patrimonial.

### **b) Outros Tipos de Investimentos Permanentes**

Não são participações em outras empresas, mas Terrenos para futura utilização, Imóveis para Renda, Obras de Arte etc.

O método utilizado para tais casos é o Método de Custo.

## **Métodos de Avaliação de Investimentos Permanentes**

### **a) Método de Custo**

Os Investimentos são avaliados pelo custo de aquisição.

Os itens de Investimentos, assim como todo o Permanente, são corrigidos monetariamente. Dessa forma, teremos os custos históricos corrigidos.

As ações bonificadas recebidas, sem custo para a empresa Investidora, quando da participação em outras empresas, não serão adicionadas ao valor das ações já existentes, pois o seu valor é substituído pela Correção Monetária realizada anualmente sobre os itens de Investimento. O ideal é efetuar o registro contábil das quantidades recebidas, sem alteração do valor monetário.



## Provisões para perdas

Deverá ser deduzido de Investimentos uma provisão para perdas prováveis na realização do seu valor, quando essa perda estiver comprovada como permanente assim entendida a de impossível ou improvável recuperação. Esta provisão deverá ser realizada no caso de Investimentos em participação no Capital Social de outras sociedades, bem como nos demais Investimentos.

Gostaria de ressaltar que na avaliação dos demais Investimentos prevalecerão o custo de aquisição ou o valor de mercado (de venda), quando este for menor (conservadorismo).

Exemplo de provisão para perdas:

<sup>1</sup>A Cia Orangotango Investiu na Empresa Indecisa há cinco anos atrás.

A decisão de investir nesta empresa foi tomada baseando-se em constantes lucros observados na Indecisa. Todavia, nos últimos três anos, a Indecisa vem apresentando prejuízo e o seu Patrimônio Líquido, no último balanço, apresenta uma redução em 40% (quarenta por cento) em relação aos demonstrativos apresentados no último período em que a empresa obteve lucro.

Constatou-se, ainda, que não há perspectiva de a Indecisa melhorar a curto prazo, uma vez que a sua crise decorre de fatores conjunturais, alheios a sua vontade. Há dúvidas se a Indecisa superará esta crise.

O balanço patrimonial da Orangotango apresenta investimentos avaliados pelo método de custo. A participação na Indecisa esta contabilizada em \$ 1.500.000, valor este mantido no balanço desde o último ano que a Indecisa apurou lucro.

Este é um caso típico de Provisão para Perdas:

- a) Houve queda do valor patrimonial das ações.
- b) Os prejuízos são sucessivos e não há perspectivas de melhora.
- c) Podemos comprovar as perdas como permanentes, ou seja, entendidas como impossíveis ou improváveis de recuperação.
- d) A legislação do Imposto sobre Renda só aceita a perda como dedutível desde que seja constituída depois de três anos da aquisição do Investimento (embora, se necessária, a provisão para perdas deva ser realizada, mesmo que não dedutível).
- e) A provisão poderá ser realizada à base de 40% s/a participação, que é exatamente o correspondente à redução do Patrimônio Líquido da Indecisa.

Como podemos observar, a Provisão para contrapartida, reduz o lucro pelo mesmo valor.

### **b) Método da Equivalência Patrimonial (Equity)**

As empresas obrigadas a utilizarem o método da Equivalência Patrimonial reconhecem os resultados de suas participações em outras empresas no momento em que tais resultados são gerados naquelas empresas.

---

<sup>1</sup> Exemplo citado na obra de Jose Carlos Marion, **CONTABILIDADE EMPRESARIAL**.

<sup>2</sup>Este método, introduzido pela nova Lei das Sociedades por Ações, em 1976, trouxe uma notável contribuição à avaliação de Investimentos Permanentes, no item Participações em outras Companhias. Note que pelo método de Custo ou pela sistemática anterior àquela lei o resultado das aplicações em outras empresas só é reconhecido no momento em que são distribuídos os Dividendos ou recebidas as Bonificações (neste caso, antes da Lei). Dessa forma, o princípio básico de Competência dos Exercícios não era e não é (no método de custo) rigorosamente colocado em prática.

O método consiste, em primeiro lugar, em determinar o percentual de participação no capital da Investida.

Em segundo lugar, multiplica-se este percentual pelo Patrimônio Líquido da Investida e o resultado será o valor do Investimento da Investidora.

A diferença entre o valor do Investimento, obtido no item anterior, e o custo de aquisição corrigido monetariamente será registrada como resultado do exercício (DRE).

### **Exemplo de Equivalência Patrimonial**

Vamos apresentar um exemplo de uma situação prática, onde a Empresa Cavalgadura (Investidora), obrigada a utilizar o método da Equivalência Patrimonial (veremos à frente quando as empresas estão obrigadas a utilizar este método), contabiliza os resultados e quaisquer variações patrimoniais no momento em que estes são gerados na Empresa Lusitana (Investida), mesmo que os resultados não sejam distribuídos.

#### **DADOS:**

Em 10/01/X1 a Empresa Cavalgadura adquire 40% (quarenta por cento) das ações da Empresa Lusitana.

O Patrimônio Líquido da Empresa Lusitana é constituído apenas pelo Capital de \$ 25 milhões (25 milhões de ações ao valor nominal de \$ 1,00 cada uma).

Após intensa negociação, a Empresa Cavalgadura adquire o lote de ações por \$ 10 milhões (40% x 25 milhões), ou seja, 10 milhões de ações a \$ 1,00 cada uma.

O Índice para Correção Monetária ser de 30% (trinta por cento).

### **Varição na porcentagem de participação da sociedade Investidora.**

Perda de Capital por não exercer o direito de subscrição.

No final do ano de 19X2, a Lusitana aumenta o seu capital, em dinheiro, em 100% emitindo mais 25 milhões de ações a \$ 1,00 cada uma, vendendo-as sem ágio (Lucro). A Cavalgadura nada subscreve. A nova participação da Cavalgadura no Capital da Lusitana passou a ser 20%, ou seja,

Ganho de Capital por diluição na participação de outros acionistas (outros acionistas não exercem o direito de subscrição). Outras empresas:

---

<sup>2</sup> Conforme citação do autor Jose Carlos Marion, **CONTABILIDADE EMPRESARIAL**.

O Capital foi aumentado em dinheiro para \$ 20.000.000, com 10.000.000 de ações totalmente subscritas por A a \$ 1,00 cada uma.

### **Novas Aquisições Societárias**

A Empresa Cavalgadura adquire à vista 30% das ações da Cia. Espertinha, por \$ 5,0 milhões, sendo que o Patrimônio Líquido da Cia. Espertinha é de \$ 15 milhões.

Notas Explicativas: Conforme determinação legal, os Investimentos relevantes em outras sociedades deverão ser evidenciados em Notas Explicativas.

O valor dos Ágios ou Deságios será baixado (amortizado à medida que efetivamente ocorrerem suas realizações, conforme orientação legal).

Os ágios e deságios poderão existir com fundamentos econômicos.

- Diferença entre o valor contábil e o valor de mercado dos Bens.
- Por expectativa de Lucros futuros baseados em projeção.
- Por Fundo de Comércio, Intangível e outras razões econômicas.

### **Mudança de Critério de Avaliação**

Se em determinado momento a empresa for obrigada a avaliar seu Investimento pelo Método da Equivalência Patrimonial, em vez de utilizar-se de Custo, a situação será a seguinte:

- Se o saldo de Investimentos contabilizado pelo custo corrigido for maior que o avaliado pela Equivalência Patrimonial, a diferença será contabilizada com o ágio.
- Se o saldo pelo método de Custo for menor que a avaliação pela equivalência, a diferença ser deságio.

A mudança do Método de Equivalência Patrimonial para o Método de Custo não propiciará ajustes. A partir deste momento, a conta Investimentos apenas sofrerá Correção Monetária.

### **Provisão para Perdas em Investimentos**

No método Equivalência Patrimonial os Investimentos também estarão sujeitos à Provisão para Perdas. Veja o caso de um incêndio (na Investida) subsequente à data do encerramento do Balanço, ou de qualquer contingência etc. O sistema de Provisão será o mesmo do utilizado no Método de Custo.

### **Empresas que Aplicarão o Método de Equivalência Patrimonial**

<sup>3</sup>Serão avaliados pelo Método de Equivalência Patrimonial os Investimentos Relevantes da empresa em (1) Sociedades Controladas e (2) em Sociedades Coligadas sobre cuja administração tenha influência ou de que participa com 20% ou mais de Capital Social.

- Sociedades Coligadas. São coligadas as sociedades quando uma participa com 10% (dez por cento) ou mais do capital da outra, sem controlá-la.

---

<sup>3</sup> Conforme citação do autor Jose Carlos Marion, **CONTABILIDADE EMPRESARIAL**.

- **Sociedades Controladas.** Considera-se controlada a sociedade na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócios que lhe assegurem, de modo permanente, o poder de eleger a maioria dos administradores.

## **Investimentos Relevantes**

Considera-se relevante o investimento:

- a) Em cada sociedade coligada e controlada, se o valor contábil é igual ou superior a 10% (dez por cento) do valor do patrimônio líquido da companhia.
- b) No conjunto das sociedades coligadas e controladas, se o valor contábil é igual ou superior a 15% (quinze por cento) do valor do patrimônio líquido da companhia.

Note que, em termos de Investimentos Relevantes, relacionam-se Investimentos no Ativo da Investidora com o valor do Patrimônio Líquido também da Investidora.

## **Controle Direto ou Indireto em Controladas**

O controle direto existe de uma sociedade para outra. Assim, se a Cia. A participa em 90% do capital da Cia. B, há um controle direto.

Todavia, a Cia. B, por sua vez, pode ter um Investimento na Cia. C, digamos, de 80% deste capital. Dessa forma, a Cia. C seria uma controlada da Cia. A, só que agora indiretamente, ou seja, através da Cia. B.

## **Empresas Controladas**

Serão controladas quando houver uma participação maior que 50% no capital votante (poder de eleger a maioria dos administradores).

As ações, conforme a natureza dos direitos ou vantagens, podem ser Ordinárias (dão direito a voto) e Preferenciais (normalmente não tem direito a voto). O número de ações Preferenciais não poderá ultrapassar a 2/3 do total das ações emitidas. Mantendo esta proporção, 1/3 das Ações Ordinárias, ou seja, 33,33%, representa o Capital Votante.

Assim, uma empresa pode ser titular de direitos de sócios (eleger a maioria dos administradores) em outra empresa, desde que detenha 50% + 1 das Ações Ordinárias, ou seja, 16,67% do Capital Social da Investida (no caso, Controlada).  
Primeiro Exemplo de Empresas Controladas

Dessa forma, a Cia. Albatroz avaliará os Investimentos na Cia. A. e na Cia. B, pelo Método de Equivalência Patrimonial, pois são Coligadas e Controladas e são Investimentos Relevantes, no conjunto.

Observação: Se a Cia. Albatroz tivesse concedido empréstimos (crédito) às Cias. Coligadas ou Controladas, estes (créditos) deveriam ser somados aos Investimentos, para averiguar se são relevantes ou não.

## Segundo Exemplo de Investimentos Relevantes em Coligadas e Controladas

Investimentos da Cia. Teresina (Investidora), cujo Patrimônio Líquido é de \$ 80000.000.

Para analisarmos se é Relevante ou não, destacaremos a Cia. Manaus, a Cia. Aracaju e a Cia. Goiana. As demais não seriam incluídas no Método de Equivalência Patrimonial; pois não são nem coligadas e, muito menos, controladas.

Observação: Se a administração da Teresina não tivesse influência sobre a Goiana, o Investimento dessa empresa seria excluído do Método de Equivalência Patrimonial.

Conclusão: Podemos concluir que a Avaliação de Investimentos pelo Método de Equivalência Patrimonial será aplicada a todos os Investimentos Relevantes, em empresas coligadas cuja participação seja de 20% ou mais sobre o Capital Social (dessa empresa).

Sobraría, ainda, a decisão dos Investimentos Relevantes em coligadas cuja participação oscila entre 10 e 20%, sobre cuja administração haja influência. Tal influência pode ser em certos Departamentos, como Industrial, Financeiro etc. Basta à investidora ter um elemento seu na Diretoria da investida.

As Cias. Abertas e instituições financeiras, mesmo que os Investimentos em Controladas sejam irrelevantes, deverão avaliá-los pela Equivalência Patrimonial.

### 1.2.3. Diferido

#### Natureza do Ativo Permanente Diferido

Na Lei das S.A. evidencia que Diferido são as aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social, inclusive os juros pagos ou creditados aos acionistas durante o período que anteceder o início das operações sociais.

Deve-se distinguir as Despesas Antecipadas, classificáveis no Ativo Circulante, das despesas classificáveis no Ativo Permanente. Enquanto as primeiras são facilmente identificáveis quanto a confrontação com a receita do próximo exercício (impressos, juros, seguros), as outras, classificáveis no Permanente. Tais despesas, ao serem diferidas, são entendíveis como essenciais e necessárias, sem as quais não poderá ser iniciada a atividade empresarial. Consistem nos projetos, nas pesquisas, nos períodos pré-operacionais (ou para desenvolvimento), na reorganização e na implantação de sistemas etc. Essas despesas irão contribuir para os resultados de mais de um exercício, porém, é impossível associá-las diretamente às futuras receitas ou períodos.

De maneira resumida, o Ativo Diferido consiste nos seguintes itens:

- Gastos de Implantação e Pré-operacionais, que são compostos de:
- Gastos de Organização e Administração.
- Encargos Financeiros.
- Estudos, Projetos e Detalhamentos.

- Juros a acionistas na fase de implantação (isto ocorre principalmente em concessionárias de serviço público).
- Pesquisa e Desenvolvimento de Produtos.
- Gastos de Implantação de Sistemas e Métodos.
- Gastos de Reorganização.

Os Gastos Pré-operacionais são os mais comuns, como Diferido nas Demonstrações Financeiras das empresas.

Antes de uma empresa entrar em funcionamento, é necessário certos gastos, tais como:

- Seleção e treinamento de funcionários.
- Propaganda institucional para que o produto e / ou a empresa fiquem conhecidos antes do lançamento.
- Abertura de firma e honorários para constituição etc.

No período pré-operacional, não se apura o resultado (lucro ou prejuízo), pois não há receita (se não há receita, não pode haver confrontação da despesa; portanto, não há resultado).

No período pré-operacional, poderá haver alguns resultados eventuais, tais como a aplicação de recursos temporariamente ociosos, a venda de veículos com lucro etc. Quando houver tais resultados positivos eventuais, serão diminuídos dos Gastos Pré-operacionais.

### **Amortização do Ativo Permanente Diferido**

A operação de transportar uma parcela para despesa ou custo é conhecida como Amortização.

A Amortização das despesas ativadas no Ativo Permanente Diferido, conforme determinação Legal, deve ser feita no prazo máximo de 10 anos e no prazo mínimo de cinco anos, a partir do momento em que é iniciada a operação.

A amortização é contra retificativa (diminutiva) do Ativo, O critério adotado deve ser explicitado em Notas Explicativas e o seu valor, destacado. A contrapartida é conta de resultado, que deverá figurar na DRE, em Despesa Operacional.

### **Contas que reduzem o Ativo Permanente**

Os itens do Ativo Permanente são diminuídos pelas seguintes contas retificativas:

Depreciação	Diminui o Imobilizado Tangível (exceto Terrenos), pelo uso, ação da natureza e obsolescência.
Amortização	Diminui as aplicações em Ativos Permanentes Intangíveis e as aplicações em Ativos Diferidos
Exaustão	Diminui as aplicações realizadas em recursos naturais e

		florestais pelo esgotamento daqueles recursos
Provisão Perdas	p/	Diminui os Investimentos avaliados pelo Método de Custo, considerando as perdas prováveis nos investimentos realizados.

## Capítulo 2

### 2.1. Ativo Imobilizado

#### 2.1.1. Conceito

<sup>4</sup>“Os direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial”.

Neste grupo de contas do balanço são incluídos todos os bens de permanência duradouros, destinados ao funcionamento normal da sociedade e de seu empreendimento, assim como os direitos exercidos com essa finalidade. Os bens não podem ser destinados a venda.

Dizemos que é de natureza relativamente permanente porque praticamente nenhum bem (exceto Terrenos) possui vida ilimitada dentro da empresa, sofrendo desgaste com o uso e, com o passar do tempo, obsolescência. Isto tanto é verdade que a própria lei reconhece e autoriza as empresas a contabilizarem tais desgastes, como teremos oportunidade de estudar quando discutirmos Depreciação.

Assim, o edifício da fábrica, por exemplo, constitui-se num ativo permanente imobilizado, pois possui, concomitantemente, as três características mencionadas: é uma propriedade relativamente permanente, é utilizada na operação dos negócios e não se destina à venda.

Um bem pode ser considerado como ativo permanente imobilizado em uma empresa e não ser assim considerado em outra, cujas características de negócios sejam diferentes. Por exemplo:

a) Edifícios são considerados Imobilizados para uma indústria que os utiliza como sede, fábrica, escritório. Porém, os de propriedade de uma companhia imobiliária ou de uma incorporadora não são considerados Ativos Permanentes aqueles que se destinam à venda.

b) Veículos, em uma companhia de transportes, são considerados Ativos Permanentes Imobilizados, enquanto na empresa automobilística os veículos destinados à venda são considerados Ativo Circulante.

c) Do mesmo modo, as máquinas e grandes prensas utilizadas nas companhias automobilísticas, de estamperia e outras são consideradas Imobilizado, não o sendo, entretanto, para as indústrias que as produzem.

Esses ativos são contabilizados por todos os custos envolvidos em sua aquisição, instalação ou para pôr em funcionamento. Em alguns casos, esses custos são acrescidos também de reavaliação, a qual representa a diferença entre o valor de mercado do bem e seu valor contábil (custo menos a depreciação acumulada). Os bens do ativo imobilizado são deduzidos da depreciação, que representa um processo de apropriação de custo e despesa e conseqüente redução do valor contábil desses bens. A existência da depreciação é devida ao

---

<sup>4</sup> Conforme a Lei Nº 6.404/76 art. 179, item IV



fato de que a maioria dos bens do ativo imobilizado tem uma vida útil limitada, e, de acordo com os princípios contábeis, o valor desses bens deve ser registrado como despesa ou custo nos períodos contábeis para os quais a empresa deles se utiliza.

O ativo imobilizado é apresentado no balanço patrimonial no grupo do ativo permanente, logo após investimentos. Os princípios usuais de divulgação exigem que sejam divulgadas nas demonstrações financeiras (balanço patrimonial ou notas explicativas) as principais classes de bens, destacando o custo e a depreciação acumulada, acréscimo por reavaliação, o método de depreciação, vida útil dos bens, ônus reais constituídos, compromissos substanciais assumidos de compra etc.

Como procedimento normal de auditoria, todas as contas relacionadas com o ativo imobilizado devem ser consideradas por ocasião de sua auditoria. Essas contas representam:

- Custo;
- Depreciação acumulada corrigida;
- Despesa de depreciação;
- Despesa de manutenção e reparos;
- Valor de venda de bens do ativo imobilizado;
- Valor contábil de bens do ativo imobilizado baixados;
- Reserva de reavaliação;
- Etc.

De maneira geral, o Ativo Permanente Imobilizado pode ser classificado como veremos a seguir.

### **Tangíveis (Corpóreos)**

<sup>5</sup>São aqueles que tem uma substancia concreta e que podem ser tocados, palpados, que têm um corpo físico, tais como terrenos, obras civis, máquinas, móveis, veículos, benfeitorias em propriedades arrendadas, direitos sobre recursos naturais etc. Exemplos:

- Sujeitos à depreciação: Edificações e Equipamentos
- Não sujeitos a depreciação: Terrenos e Obras de Arte.
- Sujeitos à exaustão: Reservas Minerais e Florestas.

### **Intangíveis (Incorpóreos)**

<sup>6</sup>Como a palavra sugere, são os ativos que não tem substancia física e que, sem serem abstratos, não podem ser tocados, palpados, mas podem ser comprovados, cujo valor reside não em qualquer propriedade física, mas nos

---

<sup>5</sup> Emitido pelo Instituto dos auditores Independentes do Brasil (Ibracon) e NBC T 10.2 e Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) Nº 921/01

<sup>6</sup> Emitido pelo Instituto dos auditores Independentes do Brasil (Ibracon) e NBC T 10.2 e Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) Nº 921/01

direitos de propriedade que são legalmente conferidos aos seus possuidores, tais como patentes direitos autorais, marcas etc. Os exemplos principais são:

1. Fundo de Comercio (Goodwill). Consiste na reputação da empresa e no ambiente em que ela atua. A determinação do valor do Fundo de Comercio e a sua associação com as futuras receitas e os futuros períodos que serão beneficiados são alguns dos problemas que tem merecido as mais diversas soluções, como todos sabemos. Em alguns empreendimentos o valor do Fundo de Comércio é determinado como sendo o valor pago a maior pelo Ativo de uma empresa e desenvolvimento, para sustentar ou até aumentar a boa reputação do empreendimento.
2. Outros Intangíveis: Ponto Comercial, Direitos Autorais, Isenções ou Licenças de Exploração, Patentes relativas a Invenções e também a Marca de Industria e Comércio.

Integram o Imobilizado os recursos aplicados ou já destinados a bens da natureza citada, mesmo que ainda não em operação, mas que se destinam a tal finalidade, tais como construções em andamento, importações em andamento, adiantamentos para inversões fixas etc. Também deveriam ser classificados no Ativo Imobilizado os bens adquiridos em operações de leasing financeiro, no ato da assinatura do contrato de arrendamento mercantil, atendidas certas condições.

Deve-se observar que as inversões realizadas em bens de caráter permanente, mas não destinadas ao uso nas operações, que poderão vir a ser utilizada em futuras expansões, como pode ocorrer com terrenos e outros bens imóveis, deverão ser classificadas, enquanto não definida sua destinação, no grupo de Investimentos e não no grupo de Ativo Imobilizado. Sua transferência para o Imobilizado se dará quando definida sua utilização e iniciada a fase de expansão. Da mesma forma, as obras de arte adquiridas, que se valorizam com o transcorrer do tempo, deverão estar classificadas no grupo de Investimentos em vez de no Ativo Imobilizado.

Itens que compõem o Ativo Imobilizado

- Terrenos (realmente utilizados pela empresa).
- Edifícios (idem Terrenos).
- Instalações (integradas aos Edifícios: hidráulicas, contra-incêndios, elétricas, sanitárias etc.).
- Máquinas e Equipamentos (para realizar a atividade da empresa).
- Móveis e Utensílios (mesas, cadeiras, máquinas de escrever, arquivos etc.).
- Veículos (de utilização para cargas, para vendas, para administração etc.).
- Ferramentas (com vida útil superior a um ano).
- Benfeitorias em Propriedades Arrendadas (construções, instalações etc. em prédios de terceiros).
- Direitos sobre Recursos Naturais (aquisição de direitos para exploração de jazidas de minérios etc.)
- Marcas e Patentes (gastos com registros de marcas, nome, invenções e gastos com aquisição do direito de utilizar marcas ou patentes).

## Gastos Ativáveis

Os bens do Ativo Imobilizado devem ser contabilizados pelo custo de aquisição. Assim, alguns gastos relacionados com a aquisição dos bens devem ser registrados como custo adicional, enquanto outros representam despesas operacionais.

Vejamos alguns dos gastos que representam custos adicionais de bens.

Substituição de partes e peças, a legislação do imposto sobre a renda determina que, salvo disposições especiais, o custo das melhorias realizadas em bens do ativo permanente, cuja vida útil ultrapasse o período de um ano, deverá ser capitalizado para posterior depreciação ou amortização.

Na substituição de partes e peças em decorrência de reparos ou conservação de bens do ativo imobilizado, a maior dificuldade consistia em determinar o valor de baixa das partes e peças substituídas. Era praticamente impossível determinar o custo de aquisição das partes substituídas porque aquisição dos bens é feita no todo e não em partes.

A pessoa jurídica poderá determinar o valor de baixa das partes e peças substituídas mediante aplicação do percentual de depreciação correspondente à parcela não depreciada do bem, sobre o custo de substituição das partes e peças. Assim, se o custo de substituição de um motor de caminhão foi de R\$ 100.000 quando o veículo já se encontra depreciado em 80%, o valor de baixa do motor substituído será de 20% sobre R\$ 100.000 = 20.000. A contabilização poderá ser feita diretamente do seguinte modo:

	D	C
Ativo Imobilizado		
Veículos	80.000	
Despesas Operacionais		
Manutenção e reparos	<u>20.000</u>	
Caixa		100.000

O valor de R\$ 80.000, contabilizado como custo adicional do bem, poderá ser depreciado no prazo restante de vida útil do veículo. Se o bem estiver totalmente depreciado, o valor de R\$ 100.000 poderá ser depreciado no período de novo prazo de vida útil esperado em virtude da substituição do motor.

Na determinação do percentual da parte não depreciada, o Parecer manda considerar, além das depreciações normais e aceleradas, a depreciação incentivada relativa ao bem, registrada na parte **B** do LALUR, corrigida monetariamente.

<sup>7</sup>Os gastos incorridos com reparos, conservação ou substituição de partes e peças de bens do ativo imobilizado só devem ser ativados quando ocorrer aumento da vida útil superior a um ano. Caso contrário serão escriturados como despesas operacionais.

<sup>7</sup> Art. 286 § 2º do RIR/94.

Bens fabricados pela própria empresa. Quando a empresa fabrica bens moveis ou constrói prédios, além dos gastos com o material tem despesas com a mão-de-obra que devem ser contabilizadas como custos dos bens.

Mão-de-obra de pedreiro. As despesas com mão-de-obra de pedreiro e ajudante não podem ser deduzidas como operacionais se a pessoa jurídica mantém conta de Construções em Andamento, na qual foram debitados os valores os materiais adquiridos, e não foi comprovada a legislação de que os valores foram empregados na manutenção dos imóveis da empresa.

Os honorários de engenheiro, autor de projeto concretizado, devem ser ativados.

Letreiro luminoso, placas e painéis. Os gastos efetuados com esses materiais, de vida útil superior a um ano, e pertencentes ao fabricante do produto que divulgam, devem constar do ativo permanente imobilizado do contribuinte que os cede aos revendedores varejistas e atacadistas.

A inversão de recursos na confecção, instalação, revisão, reforma e limpeza de letreiros luminosos, é admitida como despesa operacional da pessoa jurídica a título de despesas de propaganda.

Esse último entendimento só é cabível quando os letreiros luminosos são instalados em estabelecimentos de terceiros. Convém ainda fazer um documento de doação a título de propaganda. A dedutibilidade da despesa é razoável porque os letreiros luminosos não terão utilidade para a indústria quando o estabelecimento comercial deixar de vender os produtos.

Os dispêndios realizados com obras de instalação de centro de processamento de dados, de escritórios, de bombas e tanques de combustíveis em postos de vendas para serem cedidos aos revendedores, devem ser contabilizados no Ativo Permanente.

Bens importados. As despesas com desembaraço alfandegário, corretagem, emolumentos, frete e seguro marítimo, relacionadas com aquisição de bens, não podem ser contabilizadas como despesas operacionais.

Os impostos pagos pela pessoa jurídica na importação de bens do ativo permanente devem obrigatoriamente ser acrescidos ao custo de aquisição.

Devem entregar o custo de aquisição de bens os tributos (exceto o IPI, quando recuperável), as despesas com a colocação do bem a disposição da empresa e as despesas relativas aos atos de aquisição propriamente dita. Os gastos com fretes e carretos quando relacionados à importação de maquinas e equipamentos devem ser incorporados ao bem e conseqüentemente carreados para as contas do ativo imobilizado.

Definiu que com exceção do imposto de transmissão e do imposto cuja legislação admita a recuperação, todos os demais impostos pagos na aquisição de bens do ativo imobilizado devem ser acrescidos ao custo. O imposto sobre operação de cambio incidente na importação de bens do ativo, e poderá ser escriturado como despesa tributaria a ser computada na determinação do lucro real no exercício correspondente ao período - base em que ocorrer o fato gerador do imposto. O fato gerador deste imposto ocorre no ato da liquidação do cambio.

Os dispêndios ocorridos com a troca de motor do veiculo devem ser capitalizados, ainda que seja de uso intensivo, a retifica do motor importado

necessariamente no prolongamento da vida útil do veículo e como tal às despesas assim pagas não podem ser deduzidas no período – base de sua realização.

Na troca do motor de veículo, ao invés de sua retífica, por si, não leva a conclusão de que houve aumento de mais de uma na vida do bem. Despesa possível.

A contribuição de melhoria não é considerada como despesa operacional, devendo ser acrescida ao custo de aquisição do bem valorizado pela obra pública.

A cobrança da contribuição de melhoria inclui entre as obras públicas passíveis de cobrança daquela contribuição: pavimentação, iluminação, esgotos, abastecimento de água e gás, construção de parques, campos de desportos, pontes, viadutos etc.

A contribuição de melhoria propriamente dita não é cobrada porque a aferição da melhoria provocada pela obra pública é muito difícil. A cobrança mais comum é a da pavimentação pública que, na maioria das vezes, é um misto de taxas de pavimentação com contribuição de melhoria.

O imposto sobre produtos industrializados (IPI) cobrados pelo vendedor integra o custo do bem se não for aproveitável. Se, por motivo de incentivo fiscal concedido pelo governo, o IPI pago na compra de bens de ativo imobilizado for aproveitável no pagamento de tributos o restituível em dinheiro, o valor correspondente não integra o custo do bem.

O custo de aquisição de direito à exploração de linhas de ônibus, ainda que incluído no preço de compra dos veículos, deve ser registrado destacadamente no ativo imobilizado.

Algumas vezes a pessoa jurídica necessita de determinado tipo de terreno ou prédio e para isso encarrega um corretor. A corretagem pega na aquisição do imóvel é uma despesa indispensável e, por esse motivo, entendemos que o contribuinte deverá obrigatoriamente adicionar ao custo.

Devem integrar o custo de aquisição o valor das comissões de corretagem pagas por ocasião da compra de ações em bolsa de valores e o valor da corretagem paga na aquisição de terreno.

Aquisição de imóveis. Os dispêndios com escritura pública na aquisição de bens imóveis e com a respectiva inscrição no registro próprio são parcelas componentes do custo de aquisição da propriedade imóvel, posto que sem elas a transferência do domínio não se operaria.

## **Gastos Não Ativáveis**

Estaremos verificando alguns dos gastos relacionados com a aquisição de bens do Ativo imobilizado que podem ser escriturados como despesas operacionais.

<sup>8</sup>O custo de aquisição de bens do ativo permanente não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a 394,13 UFIR, ou prazo de vida útil que não ultrapasse um ano. <sup>9</sup>A partir de 01-01-96 aquele limite passou para R\$ 326,61.

---

<sup>8</sup> Art. 244 do RIR / 94

<sup>9</sup> Art. 30 de Lei nº 9.249/95

As despesas de financiamento, inclusive juros e comissões, decorrentes de empréstimos contraídos, quando destacadas no contrato, são consideradas despesas operacionais, independentemente de o valor mutuado vincular-se ou não à aquisição de bens de capital, sejam as decorrentes de financiamentos obtidos diretamente junto aos fornecedores de bem, sejam os pactuados com terceiros. No caso de financiamento obtido diretamente dos próprios vendedores dos bens entendemos que as despesas financeiras devem estar dentro dos limites vigentes no mercado. O montante excedente, ainda que esteja destacado no contrato, não pode ser considerado despesa operacional.

A taxa de pavimentação de via pública e outros incidentes sobre a utilização de serviços públicos, mesmo que deles resulte valorização imobiliária, são dedutíveis como despesas operacionais da pessoa jurídica por não se confundirem com a contribuição de melhoria.

Descabe a glosa de despesas operacionais referentes a gastos com pavimentação asfáltica de via pública, realizada por ente do Poder Público Municipal, uma vez que não ocorre aquisição de bens.

Os valores pagos a administração pública municipal para construção e implantação de Sistema de Tratamento de Esgotos, ainda que em cumprimento a legislação de proteção do meio ambiente, e para beneficiar-se da isenção parcial das tarifas de serviços de coleta de esgoto, até o limite dos valores dispendidos, podem ser apropriados como despesas do período-base do efetivo pagamento. Em consequência, não há que se cogitar quanto à incidência de variação monetária ativa sobre Ativo Diferido para amortização no prazo de duração de Convênios.

A apropriação integral, como despesa do período-base do pagamento, do custo de construção do sistema de esgotos, ainda que efetuada em terreno de poder público, contraria princípio contábil e também os arts. 265 e 266 do RIR / 94. Aquele pagamento representa recursos aplicados em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um período-base. As despesas elencadas no inciso II do art. 266 do RIR / 94 são exemplificativas e não taxativas, pois está dito que poderão ser amortizados: os custos, encargos ou despesas, registrados no ativo diferido, que contribuirão para a formação do resultado de mais de um período-base, tais como:

<sup>10</sup>O valor de aquisição de formas para calçados e o de facas e matrizes (moldes), estas últimas utilizadas para confecção de partes de calçados, poderá ser escriturado como custo de produção da indústria calçadista. Isso significa que a empresa tem opção para contabilizar o valor da aquisição como ativo imobilizado ou diretamente como custo de produção.

O valor de aquisição de guarnições de cama, mesa e banho e a louça, utilizadas por empresas que exploram serviços de hotelaria, restaurantes e atividades similares, poderá ser escriturado como custo ou despesa operacional.

### **2.1.2. Itens que compõem o Ativo Imobilizado**

- Terrenos (realmente utilizados pela empresa).

---

<sup>10</sup> IN SRF nº 104/87

- Edifícios (idem Terrenos).
- Instalações (integradas aos Edifícios: hidráulicas, contra - incêndios, elétricas, sanitárias etc.)
- Maquinas e equipamentos (para realizar a atividade da empresa).
- Moveis e utensílios (mesas, cadeiras, maquinas de escrever, arquivos etc.).
- Veículos (de utilização para cargas, para vendas, para administração etc.).
- Ferramentas (com vida útil superior a um ano).
- Benfeitorias em propriedades arrendadas (construções, instalações etc. em prédios de terceiros).
- Direitos sobre recursos naturais (aquisição de direitos para exploração de jazidas de minérios etc.).
- Marcas e patentes (gastos com registros de marcas, nome, invenções e gastos com aquisição de direito de utilizar marcas ou patentes).

### **2.1.3. Classificação e Conteúdo da Contas**

O Imobilizado deve ter contas para cada classe principal de ativo, para o registro de seu custo às depreciações acumuladas devem estar em contas à parte, mas classificadas como redução do ativo.

Em função dessas necessidades e características essenciais é que cada empresa deve elaborar seu plano de contas imobilizado. Apesar de não haver menção específica na Lei das Sociedades por Ações, o Plano de Contas constante deste Manual segrega o Imobilizado em dois grandes grupos, quais sejam:

*BENS EM OPERAÇÃO*, que são todos os bens, próprios ou arrendados, já em utilização na geração da atividade objeto da sociedade.

*IMOBILIZADO EM ANDAMENTO*, em que se classificam todas as aplicações de recursos de imobilizações (bens ou direitos), mas que ainda não estão operando.

Essa segregação é importante na análise das operações da empresa, particularmente na apuração de índices e comparações entre as receitas e o imobilizado, o que é apurado de forma melhor utilizando-se o imobilizado em operação que está gerando as receitas.

## Capítulo 3

### 3.1.O Plano de Contas

O Plano de Contas sugerido consta de:

#### BENS EM OPERAÇÃO

- Terrenos
- Obras preliminares e complementares
- Obras civis
- Instalações
- Máquinas, aparelhos e equipamentos
- Equipamentos de processamento eletrônico de dados
- Sistemas aplicativos — (software)
- Móveis e utensílios
- Veículos
- Direito de uso de telefones
- Ferramentas
- Peças e conjuntos de reposição
- Marcas, direitos e patentes industriais
- Florestamento e reflorestamento
- Direitos sobre recursos naturais — outros
- Benfeitorias em propriedades arrendadas

#### DEPRECIÇÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO ACUMULADA (Contas credoras)

- Obras preliminares e complementares - depreciação
- Obras civis - depreciação
- Instalações - depreciação
- Máquinas, aparelhos e equipamentos - depreciação.
- Equipamentos de processamento eletrônico de dados - depreciação
- Sistemas aplicativos - (software) - amortização
- Móveis e utensílios - depreciação
- Veículos - depreciação
- Ferramentas - depreciação ou amortização
- Peças e conjuntos de reposição - depreciação
- Marcas, direitos e patentes industriais - amortização.
- Florestamento e reflorestamento - exaustão
- Direitos sobre recursos naturais - (outros) - exaustão
- Benfeitorias em propriedades arrendadas – amortização

#### IMOBILIZADO EM ANDAMENTO Bens em uso na fase de implantação

a. Custo (por contas)

b. Depreciação acumulada (por contas credoras) Construções em andamento, Importações em andamento de bens do immobilizado, Adiantamentos para inversões fixas, Almoxarifados de inversões fixas

Devem ser mantidos controles individualizados por bens. Além de serem segregados os bens próprios dos arrendados, para permitir maior controle e evidenciação.



## **Conteúdo das Contas**

### **a) BENS EM OPERAÇÃO**

#### **I. Terrenos**

Essa conta registra os terrenos de propriedade da empresa realmente utilizados nas operações, ou seja, onde se localizam as fábricas, os depósitos, os escritórios, as filiais, as lojas etc. Os terrenos onde se está construindo uma nova unidade ainda não em operação deve estar no grupo de Imobilizado em Andamento. Os terrenos sem uma destinação definida devem estar classificados em Investimentos.

#### **II. Obras Preliminares e Complementares**

Essa conta abrange todos os melhoramentos e obras integradas aos terrenos, bem como os serviços e instalações provisórias, necessários à construção e ao andamento das obras. Assim, engloba limpeza do terreno; serviços topográficos, sondagens de reconhecimento, terraplenagem, drenagens, estradas e arruamento, pátios de estacionamento e manobra, urbanização, cercas, muros e portões etc., além das instalações provisórias, como galpões, instalações elétricas, hidráulicas e sanitárias, no decorrer das obras.

Durante a fase de construção, tais custos estarão no Imobilizado em Andamento e, para fins de controle e acompanhamento do projeto, se for de porte, poderá haver sub-contas por natureza.

Essa conta diferencia-se da de terrenos, apesar de haver gastos integrados aos mesmos, visto que tais custos devem ser depreciados.

#### **III. Obras Civis**

Engloba essa conta os edifícios que estão em operação, abrangendo prédio ocupado pela administração, edifícios da fábrica ou setor de produção, armazenagem, expedição etc., e os edifícios de filiais, depósitos, agências de vendas etc., de propriedade da empresa.

Não devem ser incluídas como parte do custo das obras civis as instalações hidráulicas, elétricas etc., que são parte da conta Instalações, descrita a seguir, já que ambas têm vida útil e depreciação diferentes.

#### **IV. Instalações**

Abrange essa conta os equipamentos, materiais e custos de implantação de instalações que, não obstante integradas aos edifícios, devem ser segregadas das obras civis, como, por exemplo, as instalações elétricas, hidráulicas, sanitárias, de vapor, de ares comprimidos, frigoríficos, contra incêndio, de comunicações, de climatização, para combustíveis, gases, de antipoluição, para cozinha etc.

Logicamente, sua aplicabilidade deve ser em função do ripo de empresa, de seu processo produtivo e das instalações que possui.

Essa conta, dependendo do porte, complexidade e tipo de instalações que engloba, deve estar segregada em sub-contas para fins de controle e de depreciação, dentro dos exemplos já citados.

A conta Instalações deve referir-se sempre a tais equipamentos e materiais, com a característica de serviços indiretos e auxiliares ao processo produtivo principal. De fato, dependendo do processo produtivo da empresa, algumas dessas instalações não serão auxiliares, mas a fonte principal geradora de seu produto ou serviço e, nesse caso, sua classificação deve ser na conta Máquinas, Aparelhos e Equipamentos. Por exemplo, num frigorífico, os equipamentos e instalações frigoríficas não devem estar na conta Instalações, já que não representam Serviço auxiliar, mas principal.

#### **V. Máquinas, Aparelhos e Equipamentos.**

Tal conta envolve todo o conjunto dessa natureza utilizado no processo de produção da empresa. Na conta Instalações estariam os equipamentos e bens de serviços auxiliares à produção e nesta os utilizados como base para a realização da atividade da empresa; todavia, inúmeras empresas classificam as instalações na própria conta Máquinas, Aparelhos e Equipamentos, mantendo controles paralelos para a segregação da depreciação.

#### **VI. Equipamentos de Processamento Eletrônico de Dados**

Nessa conta, são contabilizados os equipamentos de processamento de dados (hardware) adquiridos pela empresa.

Incluem-se nesse grupo tanto as unidades centrais de processamento como as unidades periféricas (de disco, de fita, impressoras, terminais de vídeo etc.), além dos terminais inteligentes, microcomputadores etc.

#### **VII. Sistemas Aplicativos - Software**

São contabilizados nessa conta o valor dos softwares (programas que fazem o computador operar) adquiridos ou desenvolvidos pela empresa. Sua amortização deve ser em função da expectativa de períodos a serem beneficiados. Softwares de pequeno valor devem ser apropriados ao resultado do período, em razão da relação custo / benefícios e controlados à parte. As despesas com manutenção do software, geralmente contratadas com o fornecedor do software, também são despesas do período.

#### **VIII. Móveis e Utensílios**

Essa conta abriga todas as mesas, cadeiras, arquivos, máquinas de somar e calcular, máquinas de escrever e de contabilidade e outros itens dessa natureza que tenham vida útil superior a um ano.

#### **IX. Veículos**

São classificados nessa conta todos os veículos de propriedade da empresa, sejam os de uso da Administração, como os do pessoal de vendas ou de transporte de carga em geral. Os veículos de uso direto na produção, como empilhadeiras e similares, podem ser registrados na conta Equipamentos.

## **X. Ferramentas**

Nessa conta, registram-se as ferramentas de vida útil superior a um ano. É aceitável a prática de lançar diretamente em despesas as ferramentas e similares de pequeno valor unitário, mesmo quando de vida útil superior a um ano.

## **XI. Peças e Conjuntos de Reposição**

São registradas nessa conta as peças (ou conjuntos já montados) destinadas à substituição em máquinas e equipamentos, aeronaves, embarcações etc. Tais substituições podem ocorrer em manutenções periódicas de caráter preventivo e de segurança, ou em casos de quebra ou avaria.

Dependendo das circunstâncias, as peças ou conjuntos de reposição podem ser classificados no Imobilizado ou em conta de Estoques no Ativo Circulante, em função das características específicas de uso, vida útil, destinação contábil etc.

Basicamente, devem integrar o Imobilizado as peças que serão contabilizadas como adição ao Imobilizado em operação e não como despesas. Ao mesmo tempo, as peças substituídas devem ser baixadas quando da troca. Todavia, essa baixa e adição parcial em muitos casos não são praticamente possíveis, por não ter a empresa a identificação do custo da peça substituída, já que o equipamento a que pertence está registrado pelo valor total. Nesse caso, não se efetiva a baixa da peça substituída, mas a peça nova colocada é apropriada nesse momento para despesas. Todavia, há outras considerações e situações a serem analisadas para a classificação das peças no Imobilizado ou Estoques.

### **Peças de uso específico e vida útil comum**

Muitas vezes, na compra de certos equipamentos de porte, as empresas adquirem no mesmo momento uma série de peças ou conjuntos importantes e vitais a seu funcionamento, normalmente produzidas e montadas pelo próprio fornecedor do equipamento. Essas peças sobressalentes são de uso específico para tal equipamento e necessárias para que o equipamento não fique paralisado por longo tempo, no caso de necessidades de substituição (preventiva ou corretiva).

Nesse caso, tais peças devem ser classificadas no Imobilizado e, na verdade, têm vida útil condicionada à vida útil do próprio equipamento; dessa forma, são depreciadas em base similar à do equipamento correspondente, mesmo não sendo usadas.

Inversamente, as peças mantidas pela empresa, com disponibilidade normal no mercado e que, portanto, têm vida útil física e valor econômico por si

sós, ou seja, não vinculados à vida útil e ao valor do equipamento específico da empresa, devem ser classificadas em Estoques no Circulante.

### **Recondicionamento de peças**

Este é outro aspecto a ser considerado na decisão da imobilização ou classificação em Estoques no Circulante.

De fato, pode ocorrer que as peças ou conjuntos substituídos após um recondicionamento e uma revisão geral retornem ao estoque de peças de reposição, pois permanecem com utilidade normal, como se novas fossem. Nesses casos, a empresa necessita manter sempre um estoque mínimo de tais peças, com periódica substituição pelas em uso, por segurança e flexibilidade operacional, peças essas que também têm sua vida útil condicionada a todo o equipamento.

Nessa circunstância, o custo das peças de substituição deve ser classificado no Imobilizado, em tal conta, sofrendo depreciação na mesma base, estando ou não em uso.

Por seu turno, os custos de recondicionamento das peças ou conjuntos substituídos devem ser apropriados em despesas quando incorridos.

### **Peças e material de consumo e manutenção**

Por outro lado, inversamente aos casos anteriores, os estoques mantidos pela empresa, representados por material de consumo destinado à manutenção, como óleo, graxas etc., bem como ferramentas e peças de pouca duração, que serão transformados em custo de produto ou despesa do período, devem ser classificados em Estoques no Ativo Circulante. À medida que são utilizados ou consumidos, tais itens são apropriados como despesas, ou custos de produto; em outras palavras, não devem ser classificados no Imobilizado.

## **XII. Marcas, Direitos e Patentes Industriais**

Essa conta normalmente tem valor pequeno, comparativamente com as demais contas do Imobilizado, pois envolve ativos intangíveis, engloba os gastos com registro de marca, nome, invenções próprias, além de desembolsos a terceiros por contratos de uso de marcas, patentes ou processos de fabricação (tecnologia).

## **XIII. Florestamento e Reflorestamento**

Classificam-se aqui todos os custos acumulados relativos a projetos de florestamento e reflorestamento de propriedade da empresa. Os projetos liderados pela sociedade, como sócia ostensiva, em conjunto com outros acionistas, devem ter toda a contabilização do projeto à parte, de acordo com os critérios próprios.

## **XIV. Direitos sobre Recursos Naturais — Outros**

Engloba contas relativas aos custos incorridos na obtenção de direitos de exploração de jazidas de minério, de pedras preciosas e similares. O valor de custo da jazida, quando a área é de propriedade da empresa, deve ser destacado em conta à parte no Balanço.

## **XV. Benefícios em Propriedades Arrendadas**

Classificam-se nessa conta as construções em terrenos arrendados de terceiros e as instalações e outras melhorias em prédios e edifícios alugados, de uso administrativo ou de produção. Somente incluem-se aqui os gastos com as construções e instalações que se incorporam ao imóvel arrendado e reverterem ao proprietário do imóvel ao final da locação. Sua amortização deve ser feita em função de sua vida útil estimada ou no período de arrendamento ou locação contratual, dos dois o menor.

Tem havido diversidade de critérios quanto à classificação dessa conta, já que algumas empresas a têm classificado como um Ativo Diferido, e não Imobilizado. Todavia, trata-se de bens efetivos que se destinam à atividade objeto da empresa, devendo ser computados no Imobilizado. Por outro lado, se a empresa incorrer em outros gastos, que não em bens físicos, que tenham mais a característica de despesas, mas beneficiarão todo o período de locação da propriedade de terceiros, deverá registrá-los no Ativo Diferido, em conta própria, e amortizá-los da mesma forma.

Todas essas contas, quando no caso de uma indústria, devem estar subdivididas para mostrar a parte do imobilizado cuja depreciação, amortização ou exaustão se transformará em custo do produto, e a parte a transformar-se diretamente em despesa.

### **b) IMOBILIZADO EM ANDAMENTO**

#### **I. Bens em Uso na Fase da Implantação**

Nessa conta, devem ser classificados todos os bens que já estão em uso durante a fase pré-operacional da empresa relativos ao desenvolvimento do projeto. Tais bens seriam, por exemplo, as instalações do escritório administrativo do projeto, seus móveis e utensílios, veículos e outros. Por estarem em uso, devem ser depreciados normalmente, motivo pelo qual o Plano de Contas apresenta as depreciações acumuladas respectivas como redução do custo nesse próprio grupo de Imobilizado em Andamento. Deve ter sub-contas por natureza, tais como:

#### Custo

Móveis e utensílios

Instalações de escritório

Veículos

#### Depreciação acumulada

Móveis e utensílios

Instalações de escritório  
Veículos

A contrapartida da depreciação desses bens é a conta de Gastos de Implantação e pré-operacionais do projeto respectivo no Ativo Diferido.

## **II. Construções em Andamento**

São aqui classificadas todas as obras do período de sua construção e instalação até o momento em que entram em operação, quando são reclassificadas para as contas correspondentes de Bens em Operação.

Para uma empresa já em operação, poderá representar obras complementares, construções de anexos, novos depósitos e outros. Essa conta deve estar subdividida dentro do mesmo detalhamento do grupo de contas dos Bens em Operação para permitir adequada identificação de custos, ou seja:

Terrenos  
Obras preliminares e complementares  
Obras civis  
Instalações  
Máquinas, aparelhos e equipamentos.

Durante a fase de construção, quando se tratar de grandes obras que requeiram um acompanhamento de custos, pode segregar-se a conta de Obras Civis por etapa ou fase de obra, como, por exemplo:

Marcação da obra  
Fundações  
Laje  
Estrutura  
Alvenaria  
Piso  
Armação para cobertura  
Cobertura  
Revestimento  
Esquadrias  
Pintura  
Formas e divisórias  
Elevadores  
Acabamento

Da mesma forma, as contas de Obras Preliminares e Complementares e de Instalações têm detalhes por sub-contas, como já descrito nos títulos respectivos em Bens em Operação.

## **III. Importações em Andamento de Bens do Imobilizado**

Essa conta registra todos os gastos incorridos relativos aos equipamentos, máquinas, aparelhos e outros bens até sua chegada, desembaraço e recebimento pela empresa, considerando-se as modalidades de importações, CIF ou FOB.

Nesse momento, se passar ainda por fase de montagem e instalação de construção em andamento, é transferida, por seu custo total, para a conta de Construções em Andamento.

Se, por outro lado, já entrar em operação logo após a chegada, sua transferência é feita diretamente para a conta correspondente de Bens em Operação.

#### **IV. Adiantamento para Inversões Fixas**

Registram-se aqui todos os adiantamentos a fornecedores por conta de fornecimento sob encomenda de bens do Imobilizado, que representam pagamentos por conta de um valor previamente contratado.

Isso ocorre comumente com grandes equipamentos e maquinismos, elevadores, pontes-rolantes e outros similares ou, ainda, com adiantamentos a empreiteiros de obras civis etc. Quando do recebimento do bem, debita-se à conta do Imobilizado correspondente pelo valor total, baixando-se essa conta, e o saldo a pagar é registrado no Exigível.

#### **V. Almoxarifado de Inversões Fixas**

Engloba todos os materiais e bens, da empresa destinados à aplicação no Imobilizado. E o caso, por exemplo, de a empresa ter construção em andamento e ter um almoxarifado de materiais de construção, quando tais materiais são comprados pela própria empresa. É o caso ainda de bens ou peças já adquiridas para atender à expansão do Imobilizado, como, por exemplo, dos aparelhos de telefone em companhias telefônicas, dos postes e medidores em empresas de energia elétrica etc.

## Capítulo 4

### 4.1. Contabilização e Controle

A fim de permitir um perfeito entendimento sobre a auditoria nessa área, apresentaremos a seguir comentários sucintos sobre alguns tópicos relacionados com contabilização e controle de bens do ativo imobilizado.

#### Aquisições

Os bens do ativo imobilizado são capitalizados por todos os custos incorridos até serem postos em funcionamento. Esses custos incluem, como, por exemplo, na compra de um terreno, o preço pago pelo terreno, despesas com escritura, despachante, imposto de transmissão etc. Caso exista construção que não seja de interesse da empresa, os custos de demolição também são registrados como custo do terreno. Na hipótese da compra de equipamento, os custos incluem, além de seu preço, custos de transporte, de seguro de trânsito, de instalação etc. Quando a empresa constrói seu próprio ativo, devem ser capitalizados a matéria-prima direta, a mão-de-obra direta e os gastos gerais de construção.

A CVM, em norma específica determina que também serão tratados como custo de aquisição os encargos financeiros, relativamente a financiamentos obtidos de terceiros para construção de bens integrantes do ativo imobilizado.

Cabe destacar que, como medida de controle interno e planejamento, as aquisições de bens do ativo imobilizado são normalmente aprovadas por funcionários categorizados da empresa. Inclusive, alguns estatutos das companhias estabelecem que aquisições de valor substancial sejam previamente aprovadas pelo conselho de administração ou pela assembléia de acionistas.

#### Custo de Aquisição

Consideram-se como custo de aquisição todos os gastos relacionados com a aquisição do elemento do Ativo Imobilizado e os necessários para colocá-lo em local e condições de uso no processo operacional da companhia.

Assim, o custo de aquisição dos elementos do Ativo Imobilizado deve incluir:

##### a) BENS COMPRADOS DE TERCEIROS

Além do valor do elemento em si, devem ser incluídos os fretes, seguros, impostos, comissões, desembaraço alfandegário, custos com escritura e outros serviços legais, bem como os custos de instalação e montagem.

Os encargos financeiros decorrentes de empréstimos e financiamentos para a aquisição de bens do Ativo Imobilizado não devem ser incluídos no custo dos bens adquiridos, mas lançados como despesas financeiras (ou ativo diferido, se em fase de construção).

Deve-se esclarecer ainda que, nas compras a prazo, precisam ser expurgados os juros nominais do custo de aquisição e apropriados ao resultado financeiro, de



acordo com o período de financiamento. Esse procedimento para as empresas abertas está regulamentado na Instrução CVM & 191/92.

<sup>11</sup>Um ponto a ser salientado é que, os impostos pagos na aquisição de bens do Ativo Permanente, salvo os pagos na importação de bens que serão sempre acrescidos ao custo de aquisição, poderão, a critério da empresa, ser registrados tanto como custo de aquisição quanto como despesas operacionais do período. Para efeito de Contabilidade, isto não é válido, já que tais tributos são parte do valor aplicado na aquisição do ativo. As próprias autoridades fiscais, todavia, emitiram o parecer normativo o qual interpretam que somente se enquadra nessa categoria — em que é permitida a opção — o imposto de transmissão na aquisição de imóveis, o que minimiza, portanto, o problema contábil. Assim, os demais impostos pagos na compra devem integrar o custo, exceto quando ensejarem crédito fiscal.

É admitida a recuperação do ICMS pago na aquisição de bens destinados ao ativo permanente, observadas as condições previstas na legislação pertinente (art. 20 da Lei Complementar n 87/96, com a redação dada pela Lei Complementar n 102/00). Entre essas condições, importa aqui destacar as seguintes:

- o imposto pago na aquisição dos bens somente será integralmente recuperável no prazo de quatro anos, à razão de 1/48 por mês;
- se o bem for utilizado na fabricação de produtos que gozem de isenção ou não-incidência desse imposto, parcela proporcional do crédito não poderá ser aproveitada (ficará perdida); e
- se o bem for alienado antes de decorrido o prazo de quatro anos da sua aquisição, o saldo do crédito não poderá mais ser aproveitado.

<sup>12</sup>As empresas tributadas com base no lucro real que, a partir de 1º-12-2002 sejam contribuintes do Pis na modalidade não-cumulativa, também têm a possibilidade de recuperar o valor dessa contribuição embutido no preço de aquisição de bens incorporados ao ativo imobilizado que tenham sido adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil a partir da referida data. De acordo com as citadas normas legais, a recuperação será efetuada deduzindo-se, do Pis devido mensalmente pela empresa, crédito calculado mediante a aplicação da alíquota de 1,65% sobre o valor das quotas de depreciação dos bens. Se a empresa sujeitar-se ao Pis não-cumulativo apenas em relação à parte da sua receita, somente terá direito ao crédito em relação à parcela da depreciação proporcional à receita sujeita à não-cumulatividade do PIS.

O valor correspondente ao ICMS recuperável não deve compor o custo de aquisição dos bens, pois o direito de recuperação do ICMS é reconhecido no ato de sua aquisição, devendo, portanto ser registrado em conta de Tributos a Recuperar (ICMS a Recuperar). Como parte desse crédito somente será recuperável após o término do exercício social subsequente ao da aquisição dos bens (lembre-se de que, para o ICMS, há o prazo de quatro anos), seu valor deverá ser desdobrado em duas parcelas, conforme o prazo no qual será possível

---

<sup>11</sup> Legislação do Imposto de Renda, § 4J do art. 344 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto n° 3.000, de 26-3-99)

<sup>12</sup> Lei n° 10.637/02 (arts. 1° a 6°, 8° a 11 e 67, inciso II)

a sua recuperação, as quais serão registradas em contas (de Tributos a Recuperar), classificáveis no ativo circulante e no realizável a longo prazo.

Por outro lado, o direito de recuperação do PIS, decorrente da aquisição de bens destinados ao ativo permanente só é reconhecido quando da depreciação do ativo, de forma que o valor correspondente ao Pis recuperável, diferentemente do ICMS, deve compor o custo de aquisição dos bens.

Dessa forma, a depreciação será calculada sobre o custo do bem líquido somente de ICMS, posto que o Pis permanecerá compondo o valor do Imobilizado.

Caso haja perda parcial do direito à utilização do crédito (por exemplo: pela venda do bem, antes de decorrido o prazo de quatro anos da sua aquisição, no caso do ICMS), o valor perdido será considerado como parcela integrante do custo, no ato da baixa.

## **b) BENS CONSTRUÍDOS**

O custo das unidades construídas deve incluir, além do custo dos materiais comprados, conforme item "a" acima, o da mão-de-obra e seus encargos, própria ou de terceiros, e outros custos diretos e indiretos relacionados com a construção.

Os juros sobre financiamento obtidos de terceiros para a construção de bens do Ativo Imobilizado devem ser classificados no grupo de contas de origem, sendo amortizado de acordo com os prazos designados para a depreciação, amortização e exaustão, conforme itens 1 e II da Deliberação CVM n2 193/96, cujo texto é o que segue:

- I. Os juros incorridos e demais encargos financeiros, relativamente a financiamentos obtidos de terceiros, para construção de bens integrantes do ativo imobilizado, devem ser registrados em conta destacada, que evidencie a sua natureza, e classificados no mesmo grupo do ativo que lhe deu origem.
- II. A alocação desses juros e encargos ao resultado do exercício deverá ser feita em consonância com os prazos de depreciação, amortização, exaustão ou baixa dos ativos financiados.

O item III da mesma Deliberação ressalta que os juros a serem classificados no ativo são apenas os incorridos durante o período de construção ou produção do ativo:

- III. Os juros e encargos referidos no item 1 somente poderão ser ativados até o momento em que o ativo em construção ou produção estiver substancialmente completado e colocado em condições de uso.

Especificamente em relação à variação cambial decorrente de financiamento de bens integrantes do Ativo Imobilizado em construção, a CVM, na sua Deliberação n° 294 de 26-3-99, determinou que a incorporação da variação cambial ao custo desses ativos ficasse limitada a seu valor de mercado ou de recuperação, dos dois o menor (inciso II).

Essa Deliberação veio normatizar a contabilização dos efeitos da grande desvalorização do Real, ocorrida no primeiro trimestre de 1999, como resultado da mudança na política cambial do país.

Em função disso, a CVM determinou que as reduções na taxa de câmbio ocorridas durante os trimestres ulteriores do ano de 1999 fossem computadas como diminuição do valor desses ativos, ajustando-se inclusive a despesa de depreciação registrada no período, compensando em parte o aumento registrado no momento da expressiva desvalorização do Real (inciso III).

Além disso, a CVM facultou às empresas contabilizar, como ativo diferido, a variação cambial que excedesse os limites mencionados acima. Nesse caso, sua amortização deve ser realizada em até 4 anos a partir desse exercício (incisos VII e VIII), ou antes de decorrido esse prazo, caso haja liquidação parcial ou total do passivo - por pagamento ou conversão em capital, ou ocorram ganhos decorrentes de novas alterações na taxa de câmbio (inciso X).

### **c) BENS RECEBIDOS POR DOAÇÃO**

<sup>13</sup>Os bens recebidos a título de doação, sem ônus para a empresa, como, por exemplo, terreno doado por uma Prefeitura como incentivo para instalação de indústria no município, devem ser contabilizados pelo justo valor de mercado, a crédito da conta específica de Reserva de Capital.

Esse entendimento foi corroborado pelas autoridades fiscais por meio do Parecer Normativo CST n 113, de 29-12-78, e, se tal crédito for contabilizado em conta de resultado, em vez de Reserva de Capital, será tributável.

Até o exercício financeiro de 1980, as doações recebidas pela pessoa jurídica não eram tributadas pelo Imposto de Renda, independentemente da personalidade jurídica do doador. A partir de então, com a vigência do Decreto-lei n° 1.730/79 (art. 1, VIII), são isentas de tributação apenas as doações feitas pelo Poder Público.

### **d) BENS INCORPORADOS PARA FORMAÇÃO DO CAPITAL SOCIAL**

<sup>14</sup>Os bens do ativo imobilizado incorporados ao patrimônio líquido da empresa para formação do capital social serão contabilizados por seu valor de avaliação, aprovado em assembléia geral, estabelecido por três peritos, ou por empresa especializada, nomeados também em assembléia geral dos subscritores.

### **e) BENS ADQUIRIDOS POR CONTRATOS DE ARRENDAMENTO MERCANTIL (LEASING)**

À luz dos princípios contábeis, a essência deve prevalecer sobre a forma. Assim, os contratos de arrendamento de bens que têm implícita a compra financiada deveriam originar de imediato um registro no Imobilizado em contrapartida às Exigibilidades, em vez de registro periódico em despesas do

<sup>13</sup> Art. 182, § 1, letra d da Lei n 6.404/76

<sup>14</sup> Art. 8 da Lei n 6.404/76

período contra Exigibilidades (ou Disponibilidades). O registro como compra financiada deve ser feito sempre que o prazo do arrendamento abranja a maior parte da vida útil do bem, ou o valor residual para aquisição seja muito inferior ao valor de mercado à data do exercício do direito de compra e desde que a futura adquirente detenha responsabilidade e controle sobre o bem.

Os bens objeto do contrato serão depreciados normalmente e os encargos financeiros de exigibilidades apropriados para resultado de acordo com o regime de competência.

A Resolução CFC n 921/01, que aprovou a NBC T 10.2, traz agora esse entendimento que os autores defendiam há tanto tempo. Segundo essa resolução, os contratos de arrendamentos de bens que têm implícita a compra financiada devem originar de imediato um registro no Imobilizado, em vez de ensejar o reconhecimento periódico da despesa de arrendamento. O registro como compra financiada deve ser feito sempre que as características implícitas do contrato preencherem ao menos um dos seguintes requisitos:

- a) Equivalência entre o valor do arrendamento e o preço de aquisição - o compromisso assumido pela arrendatária é suficiente para cobrir os custos do bem arrendado e a remuneração do capital investido pelo arrendador;
- b) Imaterialidade do valor residual - o valor a ser pago pela arrendatária, ao final do contrato, para exercer sua opção de compra é imaterial em relação ao valor de mercado do bem (já usado) na mesma data;
- c) Especificidade - o bem arrendado é de tal maneira específico que atende quase que exclusivamente às necessidades da arrendatária.

<sup>15</sup>O contrato de arrendamento que preencha pelo menos um desses requisitos deve ser classificado como leasing financeiro. Conseqüentemente, os bens recebidos em decorrência desse contrato devem ser contabilizados no Imobilizado pelo valor de mercado do bem na data da assinatura do contrato de arrendamento (ou do recebimento do bem), O valor total da dívida assumida pela arrendatária, incluindo o valor residual, deve ser reconhecido como Exigibilidades (de curto e/ou longo prazo, conforme o prazo de financiamento), e a diferença entre o valor creditado em Exigibilidades e o valor debitado em Imobilizado, por referir-se aos encargos financeiros assumidos pela arrendatária, deve ser debitada em Encargos Financeiros a Transcorrer (conta redutora de Exigibilidades, de curto e/ou longo prazo, conforme o prazo de financiamento), que será apropriada ao resultado, como Despesa Financeira, conforme o decurso do tempo, pro rata temporis.

Os bens arrendados classificados no Imobilizado devem ser depreciados segundo as características dos mesmos e de forma consistente com a depreciação de outros ativos semelhantes, além da necessidade de se atentar às exigências fiscais, como na depreciação dos demais bens em operação. E isso de forma independente do prazo do contrato de arrendamento.

---

<sup>15</sup> Conforme autor Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins, Ernesto Rubens Gelbcke, em **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações**.

Para ilustrar vejamos como exemplo, admitamos que a empresa FRS (arrendatária) tenha adquirido em arrendamento um veículo mediante um contrato assinado no início do mês, com as seguintes características:

- valor da contraprestação mensal, vencida no final de cada mês = \$1.000
- prazo de arrendamento = 36 meses
- valor residual a ser pago ao final do 36 mês = \$ 120

Se a FRS fosse comprar este veículo, hoje, a vista, pagaria o valor de mercado de \$ 30.000, ou seja, preço menor que o valor assumido pela arrendatária (\$ 36.120  $36 \times \$ 1.000 + \$ 120$ ). E, visivelmente, o valor de mercado, após três anos de uso, será muito maior que o valor residual do contrato de \$ 120, Logo, trata-se de um arrendamento financeiro, ensejando o encargo financeiro de \$ 6.120 (\$ 36.120 - \$ 30.000).

Vamos utilizar como vida útil do veículo o prazo de cinco anos.

A contabilização seria feita como segue:

Na assinatura do contrato:

	Debito	Credito
Veículos Arrendados	30.000,00	
a Passivo circulante Financiamento por Arrendamento Financeiro		12.000,00
a Passivo Circulante Encargos Financeiros a Transcorrer (conta devedora)	3.244,32	
a Exigível a Longo Prazo Financiamento por Arrendamento Financeiro		24.120,00
a Exigível a Longo Prazo Encargos Financeiros a Transcorrer (conta devedora)	2.875,65	

Por esse critério de contabilização, o Imobilizado fica mensurado por seu valor de mercado (considerando uma transação a vista de compra e venda, ou seja, \$ 30.000), da mesma forma que o Passivo. Entretanto, nele são evidenciados o valor do compromisso total assumido pela arrendatária (\$ 36.120) e o valor dos juros contabilizados na conta retificadora —Encargos Financeiros a Transcorrer (\$ 6.120  $\$ 36.120 - \$ 30,000$ ).

A segregação dos juros (\$ 6.120) em circulante (\$ 3.244,32) e em longo prazo (\$ 2.875,68) deve corresponder à despesa financeira a ser reconhecida pelo Princípio da Competência, cuja mensuração deve corresponder ao cálculo exponencial e pro rata temporis, isto é, os juros são compostos e determinados em função da decorrência do tempo, conforme a tabela que segue, sabendo que:

- O valor do pagamento (coluna c) foi definido no contrato de arrendamento;
- O valor da dívida de arrendamento (coluna b) corresponde ao valor da obrigação líquida inicialmente reconhecida, menos o valor da redução da dívida calculado na coluna e;

- O valor dos juros (coluna d) corresponde ao valor da dívida de arrendamento do período anterior multiplicada pela taxa efetiva de juros embutida no contrato de arrendamento (1,03679% ao mês).

<sup>16</sup>O valor da redução da dívida (coluna e) é o valor do pagamento efetuado (coluna c) menos o valor dos juros incorridos no período (coluna d).

<b>Data</b>	<b>Dívida de arrendamento</b>	<b>Pagamento</b>	<b>Juros</b>	<b>Redução da dívida</b>
<b>A</b>	<b>b</b>	<b>c</b>	<b>d</b>	<b>e</b>
1	29.311,04	1.000,00	311,04	688,96
2	28.614,93	1.000,00	303,89	696,11
3	27.911,61	1.000,00	296,68	703,32
4	27.200,99	1.000,00	289,38	710,62
5	26.483,01	1.000,00	282,02	717,98
6	25.757,58	1.000,00	274,57	725,43
7	25.024,63	1.000,00	267,05	732,95
8	24.284,09	1.000,00	259,45	740,55
9	23.535,86	1.000,00	251,78	748,22
10	22.779,88	1.000,00	244,02	755,98
11	22.016,06	1.000,00	236,18	763,82
12	21.244,32	1.000,00	228,26	771,74
13	20.464,58	1.000,00	220,26	779,74
14	19.676,75	1.000,00	212,17	787,83
15	18.880,76	1.000,00	204,01	795,99
16	18.076,51	1.000,00	195,75	804,25
17	17.263,93	1.000,00	187,42	812,58
18	16.442,92	1.000,00	178,99	821,01
19	15.613,40	1.000,00	170,48	829,52
20	14.775,28	1.000,00	161,88	838,12
21	13.928,47	1.000,00	153,19	846,81
22	13.072,87	1.000,00	144,41	855,59
23	12.208,41	1.000,00	135,54	864,46
24	11.334,99	1.000,00	126,58	873,42
25	10.452,51	1.000,00	117,52	882,48
26	9.560,88	1.000,00	108,37	891,63
27	8.660,01	1.000,00	99,13	900,87
28	7.749,79	1.000,00	89,79	910,21
29	6.830,14	1.000,00	80,35	919,65
30	5.900,95	1.000,00	70,81	929,19
31	4.962,14	1.000,00	61,18	938,82
32	4.013,58	1.000,00	51,45	948,55
33	3.055,19	1.000,00	41,61	958,39

<sup>16</sup> Conforme autor Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins, Ernesto Rubens Gelbcke, em **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações**

34	2.086,87	1.000,00	31,68	968,32
35	1.108,51	1.000,00	21,64	978,36
36	0,00	1.120,00	11,49	1.108,51
<b>Somatório</b>		<b>36.120,00</b>	<b>6.120,00</b>	<b>30.000,00</b>

Conseqüentemente, no final do 1º mês, há:

	<b>Débito</b>	<b>Crédito</b>
Passivo Circulante Financiamento por Arrendamento Financeiro	1.000,00	
a Disponível (Pelo pagamento da primeira prestação)		1.000,00
Exigível a Longo Prazo Financiamento por Arrendamento Financeiro	1.000,00	
a Passivo Circulante Financiamento por Arrendamento Financeiro (Pelo decurso do tempo)		1.000,00
Despesa Financeira	311,04	
a Passivo Circulante Encargos Financeiros a Transcorrer (conta devedora) (Pelo reconhecimento da despesa financeira)		311,04
Passivo Circulante Encargos Financeiros a Transcorrer (conta devedora)	220,26	
a Exigível a Longo Prazo Encargos Financeiros a Transcorrer (conta devedora) (Pelo decurso do tempo)		220,26
Despesa de Depreciação	500,00	
a Depreciação Acumulada de Veículos Arrendados (conta credora) (Pela depreciação do bem)		500,00

Dessa forma, a despesa financeira foi efetivamente reconhecida pro rata temporis e pelo cálculo exponencial, daí por que transferiram-se do longo para o curto prazo \$ 220,26 correspondentes aos juros relativos do décimo terceiro mês.

O contrato de arrendamento que não preencher nenhum desses requisitos deve ser classificado como leasing operacional. Conseqüentemente, os bens recebidos em decorrência desse contrato não devem ser contabilizados no Imobilizado por não se tratar de uma compra financiada, mas deverá ser reconhecido o registro periódico em despesa do período contra Exigibilidades (ou Disponibilidades), por tratar-se de uma espécie de aluguel.

O critério de contabilização dos bens adquiridos em arrendamento financeiro preconizado pela NBC T 10.2 não tem sido adotado por todas as empresas em decorrência da legislação específica (art. 11 da Lei n 6.099/74), que aceita a dedutibilidade dos valores pagos ou creditados pelas arrendatárias, na apuração da base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro, sem distinguir a modalidade de arrendamento em financeiro e operacional. Parece que o mercado está aplicando, ao caso, algo que o CFC

determinou em outra norma.<sup>17</sup> Ele diz que o profissional de contabilidade deve, em caso de conflito com uma norma legal, observar a ordem legal. Havendo essa espécie de conflito, temos um problema no tocante à qualidade da informação contábil: se a empresa não reconhecer o bem oriundo de arrendamento financeiro como seu imobilizado (e passivo), sua situação econômica não ficará adequadamente evidenciada; se empresas semelhantes adotarem práticas contábeis diferentes (uma reconhecer o imobilizado e o passivo, e outra não), suas demonstrações contábeis não terão uniformidade.

Consideramos correta a posição do CFC quanto à Resolução CFC n2 921/01, mas lamentamos que a prática contábil continue a não reconhecer esses contratos como ativo e passivo exigível nas arrendatárias.

Todos os bens arrendados que forem ativados devem ficar num subgrupo especial de Bens Arrendados no Imobilizado, ou em contas que tenham a característica de evidenciar que se tratam de ativos obtidos dessa forma. No Balanço, ou em Notas Explicativas, deve estar bem claro quais os ativos adquiridos sob a forma de arrendamento financeiro. No passivo circulante e no exigível a longo prazo, também deve ser efetuada evidenciação das obrigações dessa natureza.

### **Despesas de manutenção e reparos**

Os gastos com manutenção e reparos são incorridos para manter os bens do ativo imobilizado em bom estado operacional ou para voltá-los a esse estado no caso de uma quebra. Esses gastos, de acordo com os princípios contábeis, são registrados como despesa do exercício em que foram incorridos. São exemplos de despesas de manutenção e reparos: despesas do Departamento de Manutenção e Reparos (salários, encargos sociais, luz, depreciação, peças etc.) e serviços de terceiros. Os gastos com melhoramentos, ou seja, que prolongam a vida útil dos bens do ativo imobilizado, devem ser capitalizados (debitados no ativo).

### **Controle físico**

Por ocasião da aquisição de um bem do ativo imobilizado, fixa-se nele uma plaqueta numerada de identificação.

Posteriormente é preparado o registro individual, o qual normalmente tem as seguintes informações:

- Classificação: código e nome da conta do razão geral, número da plaqueta de identificação, localização etc.;
- Descrição: nome do bem, tamanho etc.;
- Forma da compra: fornecedor, endereço, nota fiscal etc.;
- Custo de aquisição: valor da nota fiscal, frete, seguro de transporte, fatura do exportador em moeda estrangeira, em reais e a taxa de conversão, despesas alfandegárias, despesa com despachante etc.;

---

<sup>17</sup> Item 4.1.8 da NBC T 4, aprovada pela Resolução CFC n 732/92



- Outras informações: quebra de bens, a duração e os custos de manutenção e reparos (informações úteis para seleção de um novo bem para compra) etc.;
- Taxa de depreciação;
- Movimentação em reais do custo corrigido e da depreciação acumulada;
- Baixa: comprador, Valor da venda, apuração do lucro ou prejuízo etc.

Esse registro, além de representar um bom controle sobre os bens, inclui dados que facilitam a aquisição de um novo bem e servem principalmente na determinação dos valores das baixas e na apuração dos inventários físicos (localizar o bem, apurar sobras e faltas, valorizá-las, analisá-las etc.).

Periodicamente, o somatório dos registros individuais é confrontado com as contas gerais de controle (razão geral e o razão individual), sendo analisadas eventuais divergências. Adicionalmente, as empresas fazem contagens físicas dos bens do ativo imobilizado pelo menos a cada dois anos. O resultado dessas contagens é checado com os registros individuais.

### **Controle por Área Geográfica ou Local**

Quando a empresa tiver diversas fábricas, e mesmo que tenha sua contabilidade centralizada, deverá ter agrupamentos de contas por local, o que inclusive facilita a segregação da depreciação para fins de custeio por fábrica. O mesmo se aplica a filiais de vendas etc.

### **Manutenção e Reparos no Ativo Imobilizado**

A princípio, observamos que uma característica do Ativo Imobilizado é vida relativamente longa. Pode se entender como longa uma vida útil superior, pelo menos, a um ano. Assim, se adquirirmos uma ferramenta (normalmente Imobilizado), cuja vida útil seja inferior (por exemplo, quatro meses) a um ano, contabilizaremos como despesa bens do período, poderão ser contabilizados como despesa bens do Ativo Permanente cujo valor unitário seja inferior aos limites anuais fixados pelo Imposto de Renda (394, 13 UFIR), (DRE), pois só beneficiará a empresa por um exercício, não sendo, portanto, classificada no Imobilizado.

Para os bens classificados no Imobilizado (vida útil superior a um ano), temos que incorrer com certos gastos para mantê-los ou recolocá-los em condições normais de uso. Esses gastos são denominados Manutenção e Reparos.

Gastos de Manutenção e Reparos normalmente não aumentam a vida útil do bem ou a capacidade de produção. Por isso, é comum contabilizar tais gastos como despesas do período.

### **Reparos e Conservação**

Se tratando de despesas com manutenção e reparos de máquinas e equipamentos é necessário que se verifique, além do valor dos dispêndios, se

estes efetivamente serviram para aumentar a vida útil do bem. O aumento de vida útil deverá restar comprovado.

Não tendo sido demonstrado que da retífica do motor resultou aumento da vida útil do bem prevista no ato se sua aquisição, por prazo superior a um ano, é de admitir-se sua contabilização como despesa. Decidiu também, que não tendo a autuação demonstrada de que forma teriam os consertos e reparos descritos nas notas fiscais aumentando a vida útil do veículo por mais de um ano, impõe-se o acolhimento da irresignação do contribuinte.

A prova do aumento de vida útil cabe ao fisco. Foi decidido no Ac. nº 103-14.250/93 que o § 2º do art. 193 do RIR / 80 não criou a presunção legal de que qualquer gasto com bens do Ativo Permanente aumenta a sua vida útil, para fazer com que a contribuinte, no caso de não os ativar, ficasse no obrigação de fazer prova negativa de que o aumento da vida útil não ocorreu. Recurso provido. A CSRF também decidiu que a prova do aumento da vida útil do bem cabe ao fisco.

Os gastos de manutenção e reparos são os incorridos para manter ou recolocar os ativos em condições normais de uso, sem com isso aumentar sua capacidade de produção ou período de vida útil. Os critérios contábeis normalmente utilizados para contabilização de gastos de manutenção e reparos envolvem:

### **Melhorias no Ativo Imobilizado**

Através de uma reforma ou substituição de partes do bem que contribua para o aumento da vida útil ou da capacidade produtiva há a ocorrência de Melhoria no Ativo Imobilizado.

Neste caso, adicionaremos o custo da melhoria ao valor do bem.

### **Imobilizações em Andamento**

Deverão constar do Imobilizado certas Imobilizações que se encontram em formação (andamento) e no futuro entrarão em uso para a empresa: construções de prédios em andamento; construções de máquinas (para uso da empresa) em andamento; importações em andamento de bens imobilizados; adiantamento a fornecedores de bens imobilizados etc.

### **Reavaliação de Bens**

O princípio de avaliação de bens do Ativo Imobilizado por seu custo de aquisição pode, em determinadas situações, não ser o mais adequado. Há ocasiões em que a avaliação de bens pelo justo valor de mercado é desejável, tais como quando da:

- a) transformação, incorporação, fusão e cisão;
- b) elaboração de demonstrações financeiras que refletem valores correntes para fins gerenciais e de crédito.

O efeito da modificação do poder de compra da moeda nacional sobre os bens do ativo imobilizado não está sendo mais considerado mediante o cômputo da correção monetária. Assim, com o correr do tempo vai aumentando a defasagem entre o valor de mercado dos bens e o seu valor contábil, devido basicamente à inflação e à valorização natural dos bens em função de diversos fatores. A reavaliação é contabilizada para eliminar essas distorções e representa a diferença entre o valor de mercado do bem e o seu valor contábil (custo menos a depreciação acumulada). O valor da reavaliação é debitado no ativo imobilizado e creditado em conta específica de reserva de reavaliação no patrimônio líquido.

É a nova avaliação dos Itens do Ativo Permanente, em virtude da defasagem entre o valor de custo (mesmo corrigido monetariamente) e o valor de mercado. Embora seja permitida para todos os Itens do Ativo Permanente, abordaremos este tópico dentro do Ativo Imobilizado, pois, aí, a Reavaliação ocorre com maior freqüência.

Em primeiro lugar, a Reavaliação não deve ser confundida com a Correção Monetária. Enquanto esta (Correção Monetária) é uma mera atualização do preço pago, aquela (Reavaliação) é uma nova atribuição de valor econômico ao item do Imobilizado, desvinculando o item em questão do preço de aquisição (portanto, contraria o princípio básico do Custo Histórico como Base de Valor).

A Reavaliação ocorre com maior freqüência em imóveis, porquanto a valorização destes, quase sempre ocorre em proporção maior que a inflação. Mesmo que esta valorização não fosse superior a inflação, ainda assim a Reavaliação incidiria com maior constância nos itens de imóveis, dado a sua vida útil mais longa em relação aos outros itens do Imobilizado (tais como: Equipamentos, Veículos, Ferramentas etc, os quais, além de permanecerem menos tempo no Balanço da empresa, dado ser o seu desgaste mais rápido, possuem normalmente valores menores, em relação aos Imóveis, não prejudicando tanto a eficiência dos Relatórios). Outra agravante é que os índices da Correção Monetária permitidos pelo governo estão abaixo da inflação (pelo menos estiveram até 1981).

Vamos admitir que a Empresa Buscalar S.A. adquira um Imóvel no início de 1 9X5 por \$ 100.000. Os índices de inflação e os índices para a Correção Monetária estão apresentados no quadro abaixo:

<b>ANO</b>		<b>19X5</b>	<b>19X6</b>	<b>19X7</b>	<b>19X8</b>	<b>19X9</b>
Inflação	%	50	55	61	86	100
	Índice	1,5	1,55	1,61	1,86	2,00
Correção Permitida	%	40	42	44	45	50
	Índice	1,4	1,42	1,44	1,45	1,50

Este índice deverá ser multiplicado pelo saldo do início do exercício (ano).

No final do quinto ano, vamos apurar qual seria a avaliação do imóvel no Balanço Patrimonial (pelo índice permitido para Correção Monetária) e a avaliação adequada (pela inflação real):

Ano	19X5	19X6	19X7	19X8	19X9
Saldo a ser Corrigido	100.000	15.000	232.500	374.325	696.245
Índice da Inflação:	X 1,50	X 1,545	X 1,61	X 1,86	X 2,00
Valor Corrigido (Real)	150.000	232.500	374.325	696.245	1.392.490
Saldo a ser Corrigido	100.000	140.000	198.800	286.272	415.094
Índice de Correção (b)	X 1,4	X 1,42	X 1,44	X 1,45	X 1,50
Valor Corrigido (Balanço)	140.000	198.800	286.272	415.094	622.642
Defasagem (entre a e b)	10.000	33.700	88.053	281.151	769.848

Observe que o balanço da empresa evidencia uma avaliação a menor em \$ 769.848 (1.392.490 — 622.642). Para corrigir esta distorção haverá necessidade de uma nova avaliação (Reavaliação).

Para tanto, a Empresa Buscalar S.A. deverá convocar 3 (três) peritos ou uma empresa especializada em avaliação que deverão apresentar laudo fundamentado, com a indicação dos critérios de avaliação e dos elementos de comparação adotados.

Admitindo-se que a avaliação apresentada pelos peritos ou pela empresa especializada seja de \$ 1.600.000, haverá necessidade de se adicionar ao valor histórico corrigido pelo índice permitido (para correção-monetária) a diferença:

Nova avaliação	1.600.000
(—) Valor do Balanço	<u>622.642</u>
Defasagem	977.358

Dessa forma adicionamos os \$ 977.358 aos \$ 622.642, do balanço e apresentaremos o balanço com os dados mais próximos à realidade, o que vem melhorar sensivelmente este relatório para decisões e projeções.

A contrapartida (\$ 977.358) do aumento do valor atribuído a elemento do Ativo Imobilizado (Imóveis), em virtude da nova avaliação (\$1.600.000) com base no laudo, será classificada como Reserva de Reavaliação no grupo do Patrimônio Líquido (e não como lucro). Observe que não houve ganho com a Reavaliação, mas uma melhoria na qualidade do Balanço Patrimonial, que estará refletindo mais eficientemente o Ativo da Empresa.

ATIVO		31/12	PASSIVO		31/12
Circulante	19X8	19X9	Circulante	19X8	19X9

Permanente					
Investimento			Patrimônio Líquido		
Imobilizado			Capital		
Imóveis	62.642	1.600.000	Reserva de Reavaliação		
			Sobre Imóveis	0	977.358
Totais			Totais		

A partir de 19X10 haverá Correção Monetária sobre o Permanente \$ 1.600.000 - e sobre o Patrimônio Líquido — \$ 977.358.

A Reserva de Reavaliação não será tributada pelo Imposto de Renda (isenta), desde que não seja utilizada para aumento de capital, nem para absorção de prejuízos, e muito menos para distribuição de dividendos.

Quando o elemento reavaliado estiver sujeito à Depreciação (Prédios, Máquinas, Veículos etc.) ou à Amortização, ou ainda à Exaustão, a Reserva de Reavaliação irá sendo baixada à medida que o Ativo estiver sendo depreciado. Quando o elemento reavaliado não estiver sujeito à Depreciação (Terrenos, Obras de Arte etc.), só será dada baixa em Reserva de Reavaliação no momento da alienação (venda) do Ativo. À medida que se for dando baixa na Reavaliação pela sua realização, iremos transferindo (a baixa) para Resultado do Exercício, como Renda Operacional quando a baixa decorrer de Depreciação e como Renda Não Operacional quando a baixa decorrer de alienação (venda) do bem reavaliado.

Ressalte-se que a Depreciação correspondente ao acréscimo atribuído ao Ativo pela Reavaliação não é aceita pelo Imposto de Renda como despesa dedutível, não obstante deva ser feita para apurar um Lucro Líquido mais próximo da realidade. Por determinação legal, o aumento de valor de elementos do ativo, resultantes de novas avaliações, deverá ser indicado em Notas Explicativas.

### **Impostos na Aquisição de Bens do Ativo imobilizado**

Na compra de bens para o ativo imobilizado a empresa terá direito a recuperação de impostos como ICMS, PIS e COFINS, quando estiver comprando bens para sua operação.

## Capítulo 5

### 5.1. Depreciação, Exaustão e Amortização.

#### Conceito

#### a) LEGISLAÇÃO SOCIETÁRIA

Com exceção de terrenos e de alguns outros itens, os elementos que integram o Ativo Imobilizado têm um período limitado de vida útil econômica. Dessa forma, o custo de tais ativos deve ser alocado aos exercícios beneficiados por seu uso no decorrer de sua vida útil econômica.

<sup>18</sup>A diminuição de valor dos elementos do ativo imobilizado será registrada periodicamente nas contas de:

a) depreciação, quando corresponder à perda do valor dos direitos que têm por objeto bens físicos sujeitos a desgastes 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 de sua exploração, de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração.

Como se verifica, a depreciação a ser contabilizada deve ser, conforme a Lei das Sociedades por Ações, a que corresponder ao desgaste efetivo pelo uso ou perda de sua utilidade, mesmo por ação da natureza ou obsolescência.

#### b) LEGISLAÇÃO FISCAL

Entretanto, a tendência de um número significativo de empresas é simplesmente adotar as taxas admitidas pela legislação fiscal. Os critérios básicos de depreciação, de acordo com a legislação fiscal, estão consolidados no Regulamento do Imposto de Renda por meio de seus arts. 305 a 323. As taxas anuais de depreciação normalmente admitidas pelo Fisco para uso normal dos bens em um turno de oito horas diárias constam, todavia, de publicações à parte, da Secretaria da Receita Federal, e são, sumariamente, como segue:

	Taxa Anual	Anos de Vida Útil
Edifícios	4%	25
Máquinas e Equipamentos	10%	10
Instalações	10%	10
Móveis e Utensílios	10%	10
Veículos	20%	5

<sup>18</sup> Art. 183, § 2º, da Lei nº 6.404/76.

Sistema de proc. Dados	20%	5
------------------------	-----	---

A Instrução Normativa SRF n 162, de 31-12-98, aprovou uma extensa relação de bens, com os respectivos prazos normais de vida útil e taxas anuais de depreciação admitidos, que foi ampliada pela Instrução Normativa SRF n° 130, de 10-11-99.

O Fisco admite ainda que a empresa adote taxas diferentes de depreciação, quando suportadas por laudo pericial do Instituto Nacional de Tecnologia, ou de outra entidade oficial de pesquisa científica ou tecnológica (art. 310, § 2, do RIR / 99). Logicamente, para o Fisco não haverá problemas se a empresa adotar taxas menores de depreciação que as admitidas.

A mesma legislação (art. 312) aceita, ainda, à opção da empresa, uma aceleração na depreciação dos bens móveis, em função do número de horas diárias de operação, como segue:

	Coeficiente
Um turno de 8 horas	1,0
Dois turnos de 8 horas	1,5
Três turnos de 8 horas	2,0

Assim, se a empresa trabalha normalmente 8 horas diárias, a taxa admitida de depreciação das máquinas é de 10% ao ano. Se trabalha em dois turnos (16 horas), pode usar a taxa de 15% a.a. e se trabalha em três turnos (24 horas), a taxa admitida é de

20% a.a.

### c) CRITÉRIO CONTÁBIL A ADOTAR

Vimos anteriormente os critérios básicos da Lei das Sociedades por Ações e os da legislação fiscal. Para fins contábeis, porém, não se deve simplesmente aceitar e adotar as taxas de depreciação fixadas como máximas pela legislação fiscal, ou seja, deve-se fazer uma análise criteriosa dos bens da empresa que formam seu Imobilizado e estimar sua vida útil econômica, considerando suas características técnicas, condições gerais de uso e outros fatores que podem influenciar em sua vida útil. Como consequência, quando determinado bem ou classe de bens tivesse vida útil provável diferente da permitida fiscalmente, dever-se-ia adotar a vida útil estimada como base para registro da depreciação na contabilidade, e a diferença entre tal depreciação e a aceita fiscalmente seria lançada como ajuste no Livro de Apuração do Lucro Real.

Essa forma, todavia, não tem sido aceita pelo Fisco. De fato, de acordo com suas interpretações em pareceres e instruções normativas, somente podem ser deduzidas para fins fiscais as despesas que tenham sido assim registradas na contabilidade.

Essa imposição fiscal não gera maiores problemas quando se adota uma taxa anual de depreciação na contabilidade inferior à admitida pelo Fisco; porém, somente será dedutível tal valor menor registrado da depreciação. Por outro lado, se a empresa concluir que determinado bem tem vida útil econômica menor que a

normalmente admitida pelo Fisco, e não puder contornar tal problema por meio de laudo pericial junto ao Fisco, não poderá deduzir seu valor total, para fins fiscais. Nesse caso, registra contabilmente o valor maior de depreciação e o excedente ao valor admitido é ajustado por meio do Livro de Apuração do Lucro Real.

É preferível, para não complicar os controles, que ambas sejam iguais e, se tais diferenças não forem significativas, pode-se adotar a base fiscal. Além disso, esse estudo mais detalhado da vida útil provável não precisa ser feito para cada um dos bens da empresa indistintamente, visto que pode ser feito por classes principais de bens e para os itens de maior importância do Imobilizado da empresa.

No caso de exploração de minas e jazidas, deve-se entender que os bens aplicados nessa exploração são os utilizados de tal forma que não terão normalmente utilidade fora desse empreendimento. É o caso de esteiras ou outros sistemas de transporte de minério, de determinados equipamentos de extração etc., que só têm valor à medida que a jazida é explorada.

Se forem bens cuja vida útil é inferior ao tempo previsto de exploração, deverão ser transformados em despesa nesse prazo menor. E se tiverem vida útil superior, podendo ser utilizados em outros lugares após o término da exploração da atividade onde se encontram, só deverão ser baixados pela diferença entre o valor de custo e o valor residual previsto para o fim dessa primeira atividade, de forma que uma parte do valor de aquisição seja contabilizada naquela outra utilidade posterior.

No caso da Amortização, somente se amortizam os imobilizados cujos valores se reduzem ao longo do tempo. Por exemplo, se unia Marca é considerada de grande valor, a empresa faz tudo para mantê-la válida jurídica e economicamente, e o conseqüente, não há razão para amortizá-la. (Isso também vale para outros ativos, como é o caso do ágio de fundo de comércio dos investimentos.)

No caso de benfeitorias em propriedade de terceiros, a amortização deve ser pelo prazo contratual, a não ser que a benfeitoria tenha vida útil menor que tal prazo. Nesta última situação, temos, na verdade, uma depreciação.

## **Base de Cálculo**

A base de cálculo da depreciação, exaustão ou amortização será:

- a) custo;
- b) valor de reavaliação decorrente de novas avaliações efetuadas no Ativo Imobilizado.

A técnica contábil estipula que o valor residual do bem deve ser computado como dedução de seu valor total para determinar o valor-base de cálculo da depreciação. Na prática, esse procedimento não tem sido muito adotado, pois é bastante difícil estimar o valor residual.

## **Estimativa de Vida Útil Econômica e Taxa de Depreciação**



Uma dificuldade associada ao cálculo da depreciação é a determinação do período de vida útil econômica do Ativo Imobilizado.

Além das causas físicas decorrentes do desgaste natural pelo uso e pela ação de elementos da natureza, a vida útil é afetada por fatores funcionais, tais como a inadequação e o obsolescimento, resultantes do surgimento de substitutos mais aperfeiçoados.

## Métodos de Depreciação

Existem vários métodos para calcular a depreciação. Destes, os mais tradicionalmente utilizados são:

### a) MÉTODO DAS QUOTAS CONSTANTES

A depreciação por esse método é calculada dividindo-se o valor a ser depreciado pelo tempo de vida útil do bem.

Esse método, impropriamente chamado de linear, devido a sua simplicidade, é utilizado pela grande maioria das empresas.

Para ilustrar, vamos tomar o seguinte exemplo hipotético:

Custo do bem: \$6.000,00  
Vida útil estimada: 5 anos (60 meses)  
Não há valor residual estimado  
Depreciação:  $\frac{\$ 6.000}{60} = 100/\text{mês}$

### b) MÉTODO DA SOMA DOS DÍGITOS DOS ANOS

Esse método (que também é linear) é calculado como segue:

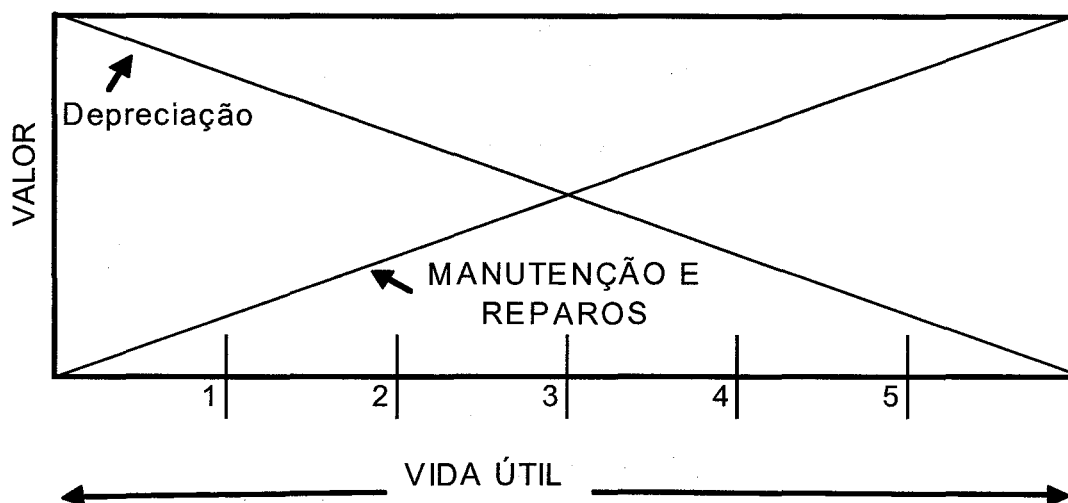
a) Somam-se os algarismos que compõem o número de anos de vida útil do bem. No exemplo anterior, teríamos:

$$1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 15$$

b) A depreciação de cada ano é uma fração em que o denominador é a soma dos algarismos, conforme obtido em (a), e o numerador é, para o primeiro ano (ti), para o segundo (n — 1), para o terceiro (o — 2), e assim por diante, em que o número de anos de vida útil.

Ano	Fração	Depreciação Anual
1	$5/15 \times \$ 5.000,00$	= 1.666,67
2	$4/15 \times \$ 5.000,00$	= 1.333,33
3	$3/15 \times \$ 5.000,00$	= 1.000,00
4	$2/15 \times \$ 5.000,00$	= 666,67
5	$1/15 \times \$ 5.000,00$	= <u>333,33</u> 5.000,00

Esse método proporciona quotas de depreciação maiores no início e menores no fim da vida útil. Permite maior uniformidade nos custos, já que os bens, quando novos, necessitam de pouca manutenção e reparos. Com o passar do tempo, os referidos encargos tendem a aumentar. Esse crescimento das despesas de manutenção e reparos seria compensado pelas quotas decrescentes de depreciação, resultando em custos globais mais uniformes, conforme demonstrado graficamente:



19

### c) MÉTODO DE UNIDADES PRODUZIDAS

Esse método é baseado numa estimativa do número total de unidades que devem ser produzidas pelo bem a ser depreciado.

O resultado da fração apresentada representará o percentual de depreciação a ser aplicada no ano X.

### d) MÉTODO DE HORAS DE TRABALHO

Baseia-se na estimativa de vida útil do bem, representada em horas de trabalho, e é expresso pela seguinte fórmula:

$$\text{Quota de depreciação} = \frac{\text{n}^\circ \text{ de horas de trabalho no período}}{\text{N}^\circ \text{ de unidades estimadas a serem produzidas Durante a vida útil do bem.}}$$

Outros métodos existem, como o exponencial, e podem ser verificados em obras específicas.

### Registro Contábil da Depreciação

<sup>19</sup> Quadro retirado de Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins, Ernesto Rubens Gelbcke, **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações**.

O lançamento contábil para registrar a depreciação é como segue:

	Débito	Crédito
Despesas de depreciação (ou Custos de Produção)	X	
a Depreciação Acumulada		X

Esse lançamento registra um débito às contas de despesas do período (ou custos, se os ativos forem usados na produção) e um crédito à conta de Depreciação Acumulada, conta credora que demonstra o total da depreciação acumulada até a data, e é apresentada nas demonstrações financeiras como redutora da conta de custo.

### Exaustão

A exaustão objetiva distribuir o custo dos recursos naturais durante o período em que tais recursos são extraídos ou exauridos.

O método de cálculo de exaustão, que deve ser utilizado para fins contábeis, é o método de unidades produzidas (extraídas). De acordo com esse método, deve-se estabelecer a porcentagem extraída de minério no período em relação a possança total conhecida da mina. Tal percentual é aplicado sobre o custo de aquisição ou prospecção, dos recursos minerais explorados.

É necessário não confundir aqui Exaustão Contábil com Exaustão de Incentivo Fiscal. De fato, a legislação do Imposto de Renda admite como dedutíveis 20% da receita de exploração, conforme art. 331 para as empresas de mineração, cujas jazidas tenham tido início de exploração a partir de P-1-80 a 2 1-12-87.

Assim, temos como exemplo:

- a) valor contábil das jazidas = \$ 50.000,00;
- b) exaustão Acumulada até o exercício precedente = \$ 15.000,00;
- c) estimativa total de minérios da jazida (possança) 100.000 t;
- d) extração neste exercício = 10.000 t;
- e) receita pela extração no exercício = \$ 60.000,00.

O cálculo da despesa de exaustão (contábil) poderá ser:

• relação da extração do ano com a possança.

$$\frac{10.000 \text{ t}}{100.000} = 10\%$$

- exaustão contábil = 10% sobre \$ 50.000,00 = \$ 5.000,00;
- exaustão dedutível = 20% sobre \$ 60.000,00 = \$ 12.000,00;
- diferença (exaustão incentivada) = \$ 7.000,00.

Pelo que foi demonstrado, na Contabilidade registra-se como despesa do ano, a título de exaustão, somente a exaustão física efetiva de \$ 5.000,00.

Como o Fisco admite, porém, a dedução de \$ 12.000,00, a diferença de \$ 7.000,00 deve ser também contabilizada conforme art. 331 do RIR / 99, mas não na conta de exaustão acumulada (reduzora do Imobilizado), e sim em conta especial de Reserva de Lucros, que somente poderá ser utilizada para absorção de prejuízos ou incorporação ao capital social. Ressaltamos apenas que o débito dessa exaustão incentivada de \$ 7.000,00 deve ser na conta de Lucros Acumulados, como uma apropriação de lucros e não como despesa. Nesse caso, para fins fiscais há um ajuste no Livro de Apuração do Lucro Real, já que esse valor é dedutível, apesar de não ter entrado como despesa no ano.

## **Depreciação perante o Imposto de Renda**

Para efeito de Imposto de Renda, a Depreciação não é obrigatória; todavia, é interessante que a empresa a faça para apuração do Lucro Real do exercício (pagando menos Imposto de Renda), apresentando um lucro mais próximo da realidade. Contudo, se o contribuinte deixar de deprezar num exercício, não poderá, no exercício seguinte, fazê-lo acumuladamente, em virtude do princípio legal da independência dos exercícios (ou competência de exercícios) - A Depreciação efetuada fora do exercício em que ocorreu a utilização dos bens do ativo bem, como a Depreciação calculada a maior que as taxas permitidas não são dedutíveis como custos, ou encargos, para fins do Imposto de Renda.

De acordo com a legislação vigente, deve ser controlada também em UFIR, para efeito de atualização, conforme sistemática da Correção Monetária, assim como a Amortização e a Exaustão, O procedimento oficial para praticar a depreciação está regulamentado e induz a fazer com base no Livro Razão Auxiliar em UFIR.

## **Taxa Anual da Depreciação**

Para cálculo da taxa anual de Depreciação é necessário estimar a vida útil do bem, isto é, quanto ele vai durar, levando em consideração as Causas Físicas (o uso, o desgaste natural e a ação dos elementos da natureza) e as Causas Funcionais (a inadequação e o obsolescimento, considerando o aparecimento de substitutos mais aperfeiçoados)

Então, a taxa de Depreciação Anual é estabelecida em função do prazo de vida útil do bem a deprezar. Assim, se um bem pode ter a duração de cinco anos, admite-se uma taxa anual de 20%, isto porque a taxa anual corresponde à divisão de 100% pelo número de anos do prazo de vida útil do bem.

Taxas de Depreciação Anual fixada pela Legislação do Imposto de Renda

<b>Grupo de Bens do Imobilizado</b>	<b>% a.a.</b>
Bens Moveis em Geral	10
Edifícios e Construções	4

Biblioteca	10
Ferramentas	20
Máquinas e Instalações Industriais	10
Veículos em geral	20
Tratores	25

### Depreciação Acelerada

As taxas de depreciação fixadas pela Legislação do Imposto de Renda são para uma jornada normal de trabalho (turno de 8 horas). Portanto, quando ocorre a adoção de dois ou três turnos de 8 horas, quanto aos bens móveis comprovadamente utilizados, poderão ser adotados os coeficiente de aceleração de 1,5, quando são dois turnos, e de 2,0, quando são três turnos. Isto porque é admissível que o uso intensivo do bem reduzirá a sua vida útil.

Assim, se a empresa está trabalhando em dois turnos, a taxa de Depreciação será:

	Taxa Normal	X	Coeficiente	Taxa Acelerada
Máquinas	10%	X	1,5	15%
Ferramentas	20%	X	1,5	30%
.....	...	X	1,5	...
.....	...	X	1,5	...
Para três turnos				
Máquinas	10%	X	2,0	20%
.....	...	X	2,0	...
.....	...	X	2,0	...

Os encargos de depreciação, amortização e exaustão podem ser computados mensalmente, observado o seguinte critério:

Registro de 1/12 do encargo anual, em cada mês-calendário, se a empresa permanecer no regime mensal de apuração do lucro real.

Se a empresa optar pagar o Imposto de Renda a base de estimativa (lucro presumido), poderá fazer o registro do encargo anual, em cada ano-calendário.

### Depreciações

A maioria dos bens do imobilizado, com exceção de terreno, tem uma vida útil limitada. A vida útil representa o tempo que o bem será utilizado pela empresa em circunstâncias normais. Os fatores que limitam a vida útil de um bem são a deterioração e a obsolescência. A deterioração é o desgaste físico do bem e a obsolescência é o processo pelo qual o bem se torna obsoleto em função do desenvolvimento de novas tecnologias ou de processos mais aperfeiçoados.

É importante o entendimento de que a depreciação está associada aos processos de deterioração e obsolescência, tendo em vista que um bem pode

funcional quinze anos, entretanto a sua vida útil estimada é de dez anos devido ao fato de que, a partir desse tempo, ele passa a ser economicamente inviável e a empresa, portanto, terá de adquirir um novo bem mais aperfeiçoado.

Em função dos bens do ativo imobilizado terem uma vida útil limitada, o princípios contábeis exigem que os gastos incorridos em sua aquisição sejam apropriados à despesa ou custo (estoque) nos exercícios contábeis relacionados com sua utilização. Para efetuar os cálculos das depreciações, o contador trabalha com duas variáveis, sendo uma o período de vida útil e a outra a forma de alocar o valor do bem nos exercícios contábeis.

O modo de alocar o valor dos bens do ativo imobilizado às contas de despesas ou custos chama-se método de depreciação. De acordo com os princípios contábeis, existem vários métodos de depreciação, como por exemplo: linha reta, acelerado (soma dos dígitos), horas incorridas e unidades produzidas.

Em função de ser um método de fácil assimilação e cálculo, e também por ser mais bem visto pelo imposto de renda, o método de linha reta se consagrou no Brasil. Esse método tem como princípio básico que a capacidade produtiva do bem é igualem todo o seu período de vida útil; dessa forma o valor da depreciação deve ser igual a cada ano.

A seguir, apresentaremos um exemplo de cálculo de depreciação pelo método de linha reta.

A Alfa S.A. adquiriu móveis e utensílios, no valor de R\$ 5.000.000, em 1º de julho de 20X0, para sua administração central. Esses bens têm uma vida útil de dez anos.

Cálculo da depreciação:

$R\$ 5.000.000 \times 10\%$  (taxa anual de depreciação)  $\div 12$  (meses) = R\$ 41.666 por mês.

JUL.:	41.666
AGO.:	41.666
SET.:	41.666
OUT.:	41.666
NOV.:	41.666
DEZ.:	249.996

Contabilização da depreciação:

DESPESA DE DEPRECIAÇÃO

249.996

DESPESA DE DEPRECIAÇÃO

249.996

## Capítulo 6

### 6.1. Baixas

Quando os bens não estão mais sendo utilizados na manutenção das atividades da empresa, por estarem deteriorados, obsoletos, por terem sido postos à venda ou até mesmo por terem sido vendidos, são baixados das contas do ativo imobilizado. O valor baixado é o valor por quanto o bem está registrado no ativo, ou seja, o custo menos a depreciação acumulada (valor contábil do bem). O valor baixado é contabilizado normalmente em uma conta de despesa, e, no caso de uma venda, o valor da alienação é registrado em uma conta de receita e ambos os valores são computados no resultado não operacional. O procedimento de cálculo da baixa, de uma maneira geral, é efetuado do seguinte modo:

*Custo:* identifica-se o custo de aquisição por meio do registro individual do bem;

*Depreciação acumulada:* calcula-se a taxa de depreciação acumulada para o período compreendido da data de aquisição até a do balanço do exercício social anterior.

O valor da depreciação é obtido mediante a multiplicação do valor do bem pela taxa acumulada de depreciação. Na hipótese de ter havido depreciação no exercício social em que está sendo efetuada a baixa, o valor dessa depreciação deve ser baixado também.

A seguir apresentaremos um exemplo de cálculo e contabilização da baixa de bens do ativo imobilizado.

A Alfa S.A. vendeu a vista um veículo do ativo imobilizado em 30 de junho de 20X3 por R\$ 300.000. Esse veículo foi adquirido em 1 de janeiro de 20X0 por R\$

250.000. A Alfa S.A utiliza o método de linha reta de depreciação e para esse veículo foi considerada uma vida útil de cinco anos.

Cálculo da depreciação acumulada até 31 de dezembro de 20X2:

Taxa de depreciação acumulada:

20X0 — 20%

20X1 — 20%

20X2 — 20%

60%

$R\$ 250.000 \times 60\% = R\$ 150.000$

Cálculo da depreciação contabilizada em 20X3:

$R\$ 250.000 \times 20\% + 12 \times 6 = R\$ 25.000$

Depreciação total

Depreciação até 31-12-20X2	R\$ 150.000
Depreciação em 20X3	R\$ 25.000
	R\$ 175.000

Contabilização da baixa:

<u>IMOBILIZADO CUSTO</u>	<u>IMOBILIZADO DEPRECIACÃO ACUMULADA</u>
250.000	1) 175.000
<u>BANCO</u>	<u>RESULTADO VALOR</u>
2) 300.000	CONTABIL DE BENS
	DO ATIVO IMOBILIZADO BAIXADOS
	1) 75.000
	<u>RESULTADO VALOR DA VENDA</u>
	DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO
	300.000 (2)

- 1) Pela baixa do valor contábil do bem.
- 2) Pela contabilização da receita.

### Bens adquiridos Usados

Não existia critério para cálculo das quotas de depreciação de bens adquiridos depois de usados. Para não incorrer em sanção fiscal, muitas empresas utilizavam taxas de depreciação aplicáveis aos bens novos.

Um critério razoável e objeto para depreciar os bens adquiridos depois de usados foram adotados pela IN nº 103 de 17-10-84. a depreciação poderá ser feita considerando como prazo de vida útil o maior dentre os seguintes:

- Metade do prazo de vida útil admissível para o bem adquirido novo.
- Restante da vida útil do bem, considerada esta em relação á primeira instalação para utilização.



## **Alienação ou Baixa de Bens do Ativo Imobilizado**

Na alienação de bens do ativo imobilizado, a empresa deve contabilizar a receita com a venda e o custo residual do bem separadamente para apurar o lucro com a negociação.

O custo residual do bem vem do cálculo do custo de aquisição menos a depreciação acumulada, onde o restante é o residual do bem.

É importante salientar que qualquer imposto que tenha tomado como recuperável deverá baixar o residual de crédito de imposto na mesma data, contra a mesma conta de baixa aumentando a despesa de custo residual do bem baixado.

## **Alienação de Bens para Empresas do Grupo**

A alienação de bens para empresa do mesmo grupo poderá ou não caracterizar distribuição disfarçada de lucros. Se a empresa aliena, por valor notoriamente inferior ao de mercado, bem do seu ativo para pessoa jurídica que participa do lucro, a operação caracteriza distribuição disfarçada de lucros. Isso ocorre também quando a empresa adquire, por valor notoriamente superior ao de mercado, bem de pessoa jurídica ligada, ou seja, que tem participação societária na empresa.

Além das hipóteses citadas caso a operação favoreça a empresa controladora na forma do art 61 do decreto-lei nº 1.598/77, ficará também caracterizada como distribuição disfarçada de lucros.

## **Baixa por Obsolescência**

Em algumas atividades é bastante comum a baixa de bens do ativo imobilizado com pouco tempo de uso. Isso ocorre com máquinas utilizadas na construção de estradas, pontes, barragens e obras semelhantes, para esta baixa por obsolescência é necessário que seja documentada a baixa para evitar problemas com o fisco.

## Capítulo 7

### 7.1. Outras Atividades

#### 7.1.1. Forma de Apresentação no Balanço

Os pontos a serem observados na forma de apresentação dos elementos do Ativo Imobilizado nas demonstrações financeiras incluem o seguinte:

a) as principais classes de Ativo Imobilizado e seus tipos devem ser demonstrados separadamente no balanço. Pequenos saldos poderão ser agregados, desde que sejam iguais ou menores que um décimo do valor total do grupo do Ativo Permanente. Nesses casos, deverá ser indicada a natureza dos saldos agregados, e vedada à utilização de designações genéricas, tais como diversas contas.

Uma forma alternativa seria apresentar o total global do imobilizado no balanço e demonstrar o desdobramento das contas em nota explicativa;

b) o custo e a respectiva conta redutora de depreciação, exaustão ou amortização acumulada devem ser demonstrados separadamente, de forma a permitir a identificação do valor total investido e uma indicação global do grau de depreciação, exaustão ou amortização já incorridas.

#### 7.1.2. Efeitos da Depreciação (DRE e BP)

O item Despesas de Depreciação é uma conta que deve figurar na Demonstração de Resultados do Exercício (DRE).

No Balanço Patrimonial, a Depreciação aparece deduzindo o Imobilizado (conta retificativa).

Assim, como podemos observar no exemplo a seguir:

Cia. Moeda Estável faz a primeira depreciação de um veículo que lhe custou \$ 200.000. Dessa forma, após a Depreciação (20%), teremos uma despesa (DRE) de \$ 40.000 (o lucro será reduzido em \$ 40.000) e uma diminuição no valor do Veículo (BP) de \$ 40.000, que passa a \$ 160.000 (\$200.000 (—) \$ 40.000).

Moeda Estável S.A. — Cia. Comercial Antiinflação

(Observação: Para fins didáticos, não calcularemos a Depreciação em ORTN conforme, imposição legal, e não faremos Correção Monetária do Balanço).

1º Ano de Depreciação

Custo de Aquisição de Veículo: S 200.000.

Taxa = 20%.

Data da Aquisição: 02/01/X1

Depreciação Anual: \$ 40.000

O valor de 40.000 é contabilizado no resultado como despesa de depreciação e no ativo como uma redutora do ativo (-) Depreciação Acumulada.

No segundo ano, faremos nova Depreciação no item Veículo. Teremos, então, uma nova despesa de \$ 40.000 ( $\$ 200.000 \times 20\%$ ) na DRE, diminuindo o lucro do exercício. Assim como no primeiro ano, os \$ 40.000 de Depreciação também irão reduzir o item Veículo no Imobilizado (BP). Só que, agora, não são apenas os \$ 40.000 do segundo ano que reduzirão a conta de balanço, mas estes serão adicionados (acumulados) aos \$ 40.000 do primeiro ano. Portanto, teremos uma Depreciação Acumulada de \$ 80.000, reduzindo o Imobilizado, como vemos no exemplo a seguir.

**2º Ano de Depreciação**

Custo de Aquisição do Veículo = \$ 200.000,00

Taxa 20% Data de aquisição: — 02/01/X1

No segundo ano a contabilização de 40.000 será no resultado como despesa de depreciação e no ativo como uma redutora do ativo (-) Depreciação Acumulada que será acumulado o valor com o do ano anterior.

Neste exercício, estamos alocando a despesa de Depreciação para o grupo Despesas Operacionais. Se a depreciação, entretanto, decorrer de bens da fábrica de uma indústria, esta será alocada no item Custo do Produto Vendido.

No terceiro ano, faremos nova Depreciação no item Veículo. Teremos, então, uma nova despesa de \$ 40.000 ( $\$ 200.000 \times 20\%$ ), que irá reduzir o lucro na DRE.

A Depreciação Acumulada (conta retificativa do item Veículo) passará, agora, para \$ 120.000:

1º ano	40.000
2º ano	40.000
3º ano	<u>40.000</u>
	120.000

Por conseguinte, teremos, no balanço Patrimonial:

**Permanente**

**Imobilizado**

Veículo	200.000
(-) Depr. Acum.	<u>(200.000)</u>
	0

Mesmo que houvesse a Correção Monetária, no final do 5º ano teríamos saldo zero, pois a Depreciação também é corrigida monetariamente (é uma conta de Permanente, embora redutiva). O saldo seria igualmente zero no final da vida útil do bem, ainda que sobre ele incidisse reavaliação. Pelo fato de encontrarmos saldo zero, não significa que devemos dar baixa em Veículo. Daqui para frente, este bem, se continuar funcionando, não se tornará despesa para a empresa, pois já está totalmente depreciado.

Só daremos baixa no momento em que o Veículo for tirado de circulação. Qualquer preço que a empresa conseguir na alienação desse bem (mesmo como sucata) será considerado lucro, uma vez que seu custo é zero.

Deve-se notar que o elenco anterior sugerido está mais voltado para empresas industriais e comerciais que não abrangem ramos específicos, como, por exemplo:

**Atividade pecuária.** Tem classificadas no Imobilizado contas para o rebanho reprodutor — gado e outros (custo e depreciação acumulada), bem como para os animais de trabalho, sendo que o gado de corte destinado à venda deve ser registrado como estoques no Ativo Circulante ou no Realizável a Longo Prazo.

**Atividade agrícola.** Tem no Imobilizado as contas para as Culturas Permanentes, como as de café e outras que produzem frutos por diversos anos (custo e depreciação acumulada).

**Navegação aérea e marítima.** Tem no Imobilizado as contas necessárias para as aeronaves e turbinas e para os navios e outras embarcações, além das peças e conjuntos de reposição respectivos, ativáveis.

### **7.1.3. Formação de Lavoura Canavieira**

O 1º C.C decidiu que a aplicação de recursos na formação de lavoura canavieira, por não se extinguir com o primeiro corte, e por voltarem a produzir, permitindo um segundo ou terceiro corte, deverá ser classificada no grupo do ativo imobilizado da pessoa jurídica, para que seus custos sejam absorvidos através de quotas de exaustão.

### **7.1.4. Centro Telefônico**

Algumas pessoas jurídicas que necessitam de alinhas telefônicas pagam os gastos de ampliação da capacidade do centro telefônico de empresas telefônicas e após a conclusão das obras fazem a doação. Esses gastos deverão ser registrados como custo das linhas telefônicas recebidas. Os gastos lançados como despesas operacionais são indedutíveis.

São indedutíveis os encargos lançados a título de depreciação de instalações telefônicas, quer seus valores se refiram ao direito de uso das respectivas linhas, quer aos equipamentos e/ou instalações físicas, quando esses forem de propriedade de empresa exploradora dos serviços telefônicos.

Integra o ativo permanente o dispêndio com instalação de linha telefônica externa, mesmo que, por cláusula contratual, seja transferido o direito de propriedade para a companhia estatal que explore os serviços de telefonia, devendo ser amortizado segundo as normas vigentes no exercício de sua realização.

### **7.1.5. Custo de Aquisição ou Desenvolvimento de Software**

A pessoa jurídica que adquirir programa de computador elaborado por terceiros ou desenvolver o programa na própria empresa deverá escriturar o custo no ativo imobilizado.<sup>20</sup> É fixado em cinco anos o prazo mínimo admissível para amortização de custos e despesas de aquisição ou desenvolvimento dos programas.

Tratando-se de aquisição do direito de uso do programa por tempo determinado, o custo de capital aplicado deverá ser amortizado no número de anos restantes de existência do direito de uso. Assim, se o direito de uso é de três anos, a amortização do custo de aquisição será feita nesse período. Algumas cessões de direito de uso dos programas de computador tem duração de 99 anos.

Os gastos com implantação de programas de computador devem ser capitalizados para que sejam depreciados no prazo de vida útil e não lançados como despesas do próprio exercício em que foram adquiridos.

Entendemos que as despesas de manutenção dos programas de computador podem ser escrituradas diretamente como despesas operacionais porque são necessárias, mas não aumentam a utilidade nem a vida útil do bem. Num país como o Brasil em que a legislação fiscal e a trabalhista mudam constantemente, não teria sentido escriturar os gastos com a manutenção dos programas de computador no ativo. Todavia, o fisco não tem entendimento pacífico a respeito.

---

<sup>20</sup> IN nº4 de 30-01-85

## Conclusão

Em toda literatura estudada, percebe-se a importância do assunto abordado Ativo Imobilizado, onde a maior utilização do estudo será nas indústrias que possuem uma quantidade maior de bens do que as empresa prestadoras de serviço, que tem como maior bem a mão-de-obra e o conhecimento.

A geração de riqueza e sua análise parte-se de fatores onde o Ativo Imobilizado influencia muito, pode identificar as categorias dos bens como Tangíveis e Intangíveis, onde separamos os bens que possuem corpo físico e bens com características de não estarem em propriedades físicas.

As empresas com visão no futuro estão se organizando de forma a conseguir controlar e analisar melhor seus Ativos Imobilizados, iniciam criando um plano de contas adequado com suas atividades, podendo controlar os bens em operação e os bens que estão em construção ou em fase de implantação. Com a segregação adequada dos grupos de Ativos Imobilizados é possível a separação dos bens de acordo com contas, as contas utilizadas para separa os bens do Ativo Imobilizado são organizadas de acordo com a legislação e separados os grupos onde consta o custo dos bens, separadamente da sua depreciação e amortização.

O controle é uma peça chave para obter boas análises e bons resultados para a empresa, pois na maioria o controle é muito precário e não consegue dar consistência ao saldo demonstrado no balanço, e acaba comprometendo os indicadores que estiverem sendo calculados sobre esta base. A empresa deve possuir um bom sistema para o controle individual dos bens, sistema este que deve conter as regras da legislação para o calculo das depreciações. O bem deve receber um placa de identificação ao ser incorporada no Ativo Imobilizado e ser registrado no sistema de controle com o máximo de detalhes e informações para identificação e localização, desta forma poderá facilitar a localização em inventários.

Ao efetuarmos a contabilização dos bens que compõem o Ativo Imobilizado deve-se cuidar para que obedeça aos critérios contábeis, onde devemos contabilizar os bens pelo custo de aquisição deduzido do Icms, para bens que estejam relacionados com a atividade da empresa, para que possamos utilizar como 1/48 avos mensalmente na apuração do Icms a pagar da empresa.

A depreciação deve obedecer a legislação vigente e suas taxas, onde serão contabilizadas reduzindo o Ativo imobilizado e aumentando a despesa de depreciação. Esta despesa é dedutível para o imposto de renda e podemos abater para efetuar o pagamento de IRPJ e CSLL.

Em varias demonstrações contábeis evidenciamos as variações do Ativo Imobilizado, no Balanço Patrimonial temos o grupo todo com as variações nas aquisições e nas depreciações acumuladas, na Demonstração de Resultado do Exercício podemos mostrar o valor depreciado dos bens, na Demonstração de Fluxo de Caixa eliminamos o valor da depreciação do período, tirando o efeito na DRE, pois a depreciação não tem efeito financeiro, e na Demonstração de Origem e Aplicação de Recurso que identificamos quanto foi aplicado em bens do Ativo Imobilizado durante o período.

As empresas estão com cuidados maiores relacionados ao controle e contabilização do Ativo Imobilizado, pois desta forma estão conseguindo maior

liquidez e procurando controlar a cada dia mais os gastos. No passado investia-se muito em equipamentos e não havia o controle do retorno destes investimentos, desta forma os Ativos Imobilizados eram adquiridos e pouco utilizados, gerando prejuízos para a empresa e distorcendo resultados.

As empresas modernas controlam e cuidam dos seus Ativos Imobilizados de forma a obter mais lucro, e necessitam de a cada dia mais atenção nos controles e contabilizações, sendo assim podemos identificar que o Ativo Imobilizado é importantíssimo e que com o conhecimento adequado garantir mais espaço no mercado, pois a redução de custos é uma busca constante.

## **Bibliografia**

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti, **AUDITORIA UM CURSO MODERNO E COMPLETO**. São Paulo: Editora Atlas, 6ª Edição 2003. Uma obra com ponto de atenção para o assunto exposto com foco na auditoria.

HIGUCHI, Hiromi, Fábio Hiroshi Higuchi, Celso H. Higuchi, **IMPOSTO DE RENDA DAS EMPRESAS**. São Paulo: Editora Atlas, 30ª Edição de 2005. Essa obra tem uma visão com maior direção para a área tributária.

**Lei das S.A nº 6.404/76** de 15 de dezembro de 1976, art.179, item IV. São Paulo: Editora Atlas, 3ª Edição de 1997. Dispõe sobre as Sociedades por Ações.

MARION, José Carlos, **CONTABILIDADE EMPRESARIAL**. São Paulo: Editora Atlas, 5ª Edição de 1996. Nesta obra o autor tem uma visão mais para o lado gerencial, mesmo tendo 10 anos de sua edição temos conceitos e comentários que trazem muita contribuição.

MARTINS, Eliseu, Sergio de Ludícibus, Ernesto Rubens Gelbcke, **MANUAL DE CONTABILIDADE DAS SOCIEDADES POR AÇÕES**. São Paulo: Editora Atlas, 6ª Edição 2003. Uma obra mais atual, da orientação na área contábil em todos os assuntos.

MATARAZZO, Dante Carmine, **ANÁLISE FINANCEIRA DE BALANÇOS ABORDAGEM BÁSICA E GERENCIAL**. São Paulo: Editora Atlas, 6ª Edição 2003.

**Resolução Conselho Federal de Contabilidade – CFC Nº 1.025 de 15.04.2005**. Fonte de amparo para os contadores diante do Conselho Federal de Contabilidade diante do assunto abordado.