

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ECONOMIA**

SÉRGIO ALBINO VITÓRIA WEBER

**OS EFEITOS TRIBUTÁRIOS DA CSLL E DO IRPJ NA AVALIAÇÃO DO ATIVO
IMOBILIZADO A VALOR JUSTO**

Porto Alegre

2013

SÉRGIO ALBINO VITÓRIA WEBER

**OS EFEITOS TRIBUTÁRIOS DA CSLL E DO IRPJ NA AVALIAÇÃO DO ATIVO
IMOBILIZADO A VALOR JUSTO**

Dissertação submetida ao Programa de Pós-Graduação em Economia da Faculdade de Ciências Econômicas da UFRGS, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Economia, com ênfase em Controladoria, modalidade profissionalizante.

Orientador: Prof. Dr. Paulo Schmidt

Porto Alegre

2013

DADOS INTERNACIONAIS DE CATALOGAÇÃO NA PUBLICAÇÃO (CIP)

Responsável: Biblioteca Gládis Wiebelling do Amaral

Faculdade de Ciências Econômicas da UFRGS

CIP - Catalogação na Publicação

Weber, Sérgio Albino Vitória

Os efeitos tributários da CSLL e do IRPJ na
avaliação do ativo imobilizado a valor justo / Sérgio
Albino Vitória Weber. -- 2013.

56 f.

Orientador: Paulo Schmidt .

Dissertação (Mestrado) -- Universidade Federal do
Rio Grande do Sul, Faculdade de Ciências Econômicas,
Programa de Pós-Graduação em Economia, Porto Alegre,
BR-RS, 2013.

1. Ativo imobilizado. 2. Valor justo. 3. Contexto
societário e fiscal. I. Schmidt , Paulo , orient.
II. Título.

Elaborada pelo Sistema de Geração Automática de Ficha Catalográfica da UFRGS com os
dados fornecidos pelo(a) autor(a).

SÉRGIO ALBINO VITÓRIA WEBER

**OS EFEITOS TRIBUTÁRIOS DA CSLL E DO IRPJ NA AVALIAÇÃO DO ATIVO
IMOBILIZADO A VALOR JUSTO**

Dissertação submetida ao Programa de Pós- Graduação em Economia da Faculdade de Ciências Econômicas da UFRGS, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Economia, com ênfase em Controladoria, modalidade profissionalizante.

Aprovado em Porto Alegre, 24 de janeiro de 2013

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Paulo Schmidt – Orientador
Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS

Prof. Dr. José Luiz dos Santos
Faculdade São Francisco de Assis

Prof. Dr. Paulo Roberto Pinheiro
Faculdade São Francisco de Assis

Prof^a. Dr^a. Luciane Alves Fernandes
Faculdade São Francisco de Assis

RESUMO

Devido à globalização da economia internacional, teve-se a necessidade também da unificação das normas contábeis visando dar maior segurança e transparência em relação aos atos e fatos praticados na relação comercial, culminando em uma padronização internacional em relação às formas de demonstração contábil e seus lançamentos, a convergência das normas brasileiras para as normas internacionais irá permitir também o benefício do acesso das companhias brasileiras a capitais externos com custo e taxa de riscos menores. A partir da vigência da Lei nº 11.638/2007 alterando a Lei nº 6.404/1976 deu-se início a convergência das normas brasileiras para as internacionais. O tema proposto para este trabalho é a tributação federal devido à convergência destas normas no que se refere à aplicação do CPC 27, ICPC 10 através das obediências das normas societárias que não conflitam com a obrigação fiscal tributária no quesito da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, o que se justifica em razão das alterações significativas exigindo das empresas e dos profissionais que militam nesta área conhecimento mais aguçado no âmbito societário e fiscal, diante desta nova norma de convergência nacional no que se refere ao CPC 27 através da obrigação societária em nada alterou a carga tributária das empresas.

Palavras-chave: Ativo Imobilizado. Valor Justo. Contexto Societário e Fiscal.

ABSTRACT

Due to international economy globalization, became necessary the unification of accounting standard in order to give security and transparency in relation to the acts and facts charged in the commercial relationship, culminating in an international standardization in relation to forms of financial statements and their releases, the convergence of Brazilian to international standards will allow the benefit of access to Brazilian companies with foreign capital cost and lower risk rate. After the effective date of Law Number 11.638/2007 changing the Law 6.404/1976 it has been started the converge of Brazilian standards for the international. The proposed topic for the dissertation is the convergence of these standards as regards the application of CPC 27, ICPC 10 through the obedience of the rules that conflict with the corporate tax liability tax item in the Social Contribution on Net Income and Income Tax Corporations.

Keywords: Fixed assets. Fair price. Fiscal Corporate Context .

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Empilhadeira Yale modelo GLP050VX – Empresa X BA.....	36
Figura 2 – Empilhadeira Still – Empresa X CE.....	37
Figura 3 – Empilhadeira elétrica marca Ameise – Empresa X RS.....	38
Figura 4 – Geradores GG450/405 KVA Stemac – Empresa X RS.....	39
Figura 5 – Empilhadeiras autopropulsão Yale – Empresa X RS.....	40
Figura 6 – Misturador Multimix Gyro Mixer 110 v 60HZ – Empresa X RS.....	41
Figura 7 – Dosador volumétrico modelo A-16F – Empresa X RS.....	42
Figura 8 – Misturador de tintas de agitação Multiplus – Empresa X RS.....	43
Figura 9 – Misturadores para pasta PVA Steelnox e Plataforma tinta a base de água – Empresa X RS.....	44

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Redução ao valor recuperável dos ativos.....	16
Quadro 2 – Ativos intangíveis.....	16
Quadro 3 – Adoção inicial da Lei 11.638/2007 e da Medida Provisória nº 449/2008.....	16
Quadro 4 – Políticas contábeis, mudança de estimativa e retificação de erro.....	17
Quadro 5 – Ativo imobilizado	17
Quadro 6 – Tributos sobre o lucro.....	17
Quadro 7 – Adoção inicial das normas internacionais de contabilidade.....	18
Quadro 8 – Procedimentos no FCONT.....	27
Quadro 9 – Avaliação imobilizado a valor justo – Deemed Cost (custo atribuído).....	35

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	8
1.1 MÉTODO DE PESQUISA	11
2 MUDANÇAS TRAZIDAS A PARTIR DA LEI Nº 11.638/2007	13
3 APLICAÇÃO DO ICPC-10	28
3.1 FUNDAMENTAÇÃO LEGAL.....	29
3.2 OBJETO DA AVALIAÇÃO.....	29
3.3 A EMPRESA E O AMBIENTE ECONÔMICO.....	29
3.4 O AMBIENTE TECNOLÓGICO DA EMPRESA X.....	31
3.5 METODOLOGIA DE AVALIAÇÃO DE MÁQUINAS/EQUIPAMENTOS.....	31
3.5.1 Método de avaliação	31
3.5.2 Critério geral utilizado	32
3.6 VISTORIA E RESPONSABILIDADE TÉCNICA DO LAUDO.....	32
3.6.1 Vistoria	33
3.6.2 Verificação do estado de conservação e manutenção	33
3.6.3 Coleta de informações	34
3.6.4 Critérios específicos	34
3.7 ANÁLISE FINANCEIRA.....	35
3.8 ITENS AVALIADOS.....	35
3.9 DEMONSTRAÇÃO DO VALOR JUSTO NO BALANÇO DE TRANSIÇÃO.....	44
4 CONCLUSÃO	50
REFERÊNCIAS	52

1 INTRODUÇÃO

A economia e o mercado no qual as empresas estão inseridas, exigem que elas passem a buscar alternativas legais que diminuam o excesso da carga tributária proporcionando uma competitividade no mercado internacional através da segmentação de negócios seja através de suas atividades fins ou da realização comercial através de fusões ou incorporações devido à abertura da economia mundial.

O cenário econômico internacional vem convergindo para uma unificação as normas de contabilidade, visando assim dar maior segurança e transparência em relação às demonstrações contábeis.

Na gestão patrimonial é relevante a importância que se deve dar ao controle do estado físico de seus ativos e as expectativas dos mesmos diante do negócio a que se propõem as instituições comerciais.

Diante das expectativas das convergências das normas brasileiras para as internacionais através do IFRS, sigla inglesa, que em seu idioma é denominado “*Internation Financial Reporting Standards*”, portanto, o IFRS, é um conjunto de normas que seguem o padrão internacional com o objetivo de garantir uma metodologia que possa ser compreendida de forma mais clara facilitando a análise do empreendimento no âmbito mundial.

A aplicação por parte das empresas das normas de convergências internacionais proporciona vantagens quanto à transparência das demonstrações contábeis seguido pelo custo de oportunidade garantido pela maior facilidade no processo de fusões ou aquisições para aquelas instituições que tenham interesse na captação de capital estrangeiro sendo o IFRS imprescindível e até uma exigência no mercado mundial.

No Brasil, o início da convergência das normas brasileiras para as internacionais foi através da vigência da Lei nº 11.638/2007 que alterou diversos artigos da Lei nº 6.404/1976, tendo a necessidade de apresentar o Balanço Patrimonial juntamente com as demonstrações contábeis de 2010 a partir de 2011, assim, como foi no ano de 2009, tendo a obrigação de seguir a mesma metodologia de demonstração do ano decorrente com as mesmas características e padrões.

Segue abaixo as alterações introduzidas pela Lei nº 11.638/2007 e pela Lei nº 11.941/2009 que impactaram os procedimentos e práticas contábeis:

- a) Criação do DFC – demonstração do fluxo de caixa;
- b) Criação do DVA – demonstração do valor adicionado;
- c) Criação de novos grupos no ativo e passivo – ativo não circulante e passivo não circulante;
- d) Criação da conta intangível;
- e) Classificação do arrendamento mercantil no ativo imobilizado;
- f) Criação da redução do ativo ao valor recuperável – imobilizado e intangível;
- g) Eliminação do ativo diferido;
- h) Eliminação da conta de resultados de exercícios futuros;
- i) Criação no patrimônio líquido da conta de ajuste de avaliação patrimonial;
- j) Eliminação de duas contas de reservas de capital – subvenção de investimento e doações/prêmio recebido na emissão de debêntures;
- k) Vedação de novas reavaliações de bens;
- l) Vedação da permanência da conta de lucros acumulados;
- m) Classificação no patrimônio líquido de ações em tesouraria;
- n) Criação no patrimônio líquido de reservas de incentivos fiscais;
- o) Nova base da reserva de lucros a realizar e limite do saldo das reservas de lucros;
- p) Novo critério de avaliação do ativo, em relação às aplicações em instrumentos financeiros, inclusive derivativos – valor justo;
- q) Valor presente – novo critério de avaliar as operações em longo prazo;
- r) Eliminação no DRE da expressão “não operacional” e participação nos lucros incluem “partes beneficiárias”;
- s) Novo critério de avaliação e contabilização nas operações de transformação, incorporação, fusão e cisão;
- t) Novos critérios na participação societária – coligadas e na equivalência;
- u) Notas explicativas – melhor transparência das informações contábeis.

Diante destas mudanças, o presente trabalho terá com tema principal a tributação federal para todas as empresas que por opção ou por obrigatoriedade devem proceder aos seus registros contábeis e tributários como o FCONT, conforme

a Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 949/2009 é o controle fiscal contábil de transição sendo uma obrigação acessória através da escrituração das contas patrimoniais e de resultado, em partidas dobradas, que considera os métodos e critérios contábeis aplicados pela legislação tributária em 31 de dezembro de 2007.

De acordo com Lakatos e Marconi (2007, p.185):

Definir um problema significa especificá-lo em detalhes precisos e exatos. Na formulação de um problema deve haver clareza, concisão e objetividade. A Colocação clara do problema pode facilitar a construção da hipótese central. O problema deve ser levantado, formulado, de preferência em forma interrogativa e delimitado com indicações das variáveis que intervêm no estudo de possíveis relações entre si.

Assim, problema é uma dificuldade que nos leva a incerteza ou dúvida tendo-se a necessidade da busca de uma solução, em uma dissertação já se tem o estudo bibliográfico necessário para o desenvolvimento da solução do problema.

Diante do conceito de Lakatos e Marconi (2010) o problema a ser resolvido nesta dissertação é demonstrar os impactos fiscais da avaliação de ativos imobilizados a valor justo.

Neste sentido, o presente trabalho abordará os cuidados necessários quanto à tributação correta da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL e do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ no ativo imobilizado a valor justo.

Para delinear de forma prática o trabalho desta dissertação, se faz necessário explicar dentro da contextualização com procedimentos práticos e claros a grandeza destes efeitos que irão gerar um problema através das normas contábeis e tributárias no que se refere aos cuidados necessários quanto à correta tributação.

Ao se contextualizar os valores constantes no patrimônio das empresas devido à revogação da reavaliação de bens através da Lei nº 11.638/2007 e artigos nºs. 178/187 da Lei nº 6.404/1976 e a possibilidade das empresas procederem à análise dos valores constantes do ativo imobilizado através do Comitê de Pronunciamento Contábil - CPC nº 27 e da Interpretação Técnica - ICPC nº 10 a valor justo, tem-se a necessidade de observar o efeito societário ao se proceder ao ativo imobilizado a valor justo e cuidar o aspecto fiscal devido ao critério da norma tributária.

O presente trabalho tem como objetivo geral apresentar quais os impactos fiscais da avaliação do ativo imobilizado a valor justo na legislação societária e tributária originados da adoção do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC 27 ativo imobilizado, Interpretação Técnica - ICPC 10 que trata de esclarecimentos sobre os pronunciamentos técnicos do CPC 27 e Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC 32 tributos sobre o lucro no âmbito societário e tributário

A pesquisa tem como objetivo específico:

Descrever o Comitê de Pronunciamento Contábil - CPC 27 ativo imobilizado, Interpretação Técnica - ICPC 10 e Comitê de Pronunciamento Técnico - CPC 32 tributos sobre o lucro na legislação societária e tributária através da subjetividade deste modelo de valor justo;

Apresentar um modelo de laudo realizado por uma empresa do setor de tintas demonstrando os critérios utilizados ao ativo imobilizado a valor justo;

Demonstrar o cálculo da tributação de um bem do ativo imobilizado a valor justo através de um exemplo prático da diferença dos efeitos de controle societário para o tributário.

1.1 MÉTODO DE PESQUISA

Em razão de poucas publicações nacionais referentes à matéria, bem como pela grande alternância legislativa, se faz necessário para execução deste trabalho o método de pesquisa bibliográfica com o objetivo de esgotar a literatura nacional sobre o tema. Este método, segundo Ribeiro e Souza (2008, p.32) “[...] consiste no exame da literatura científica, para levantamento e análise do que já se produziu sobre determinado tema”.

O método de pesquisa consiste na revisão bibliográfica já publicada, embora não se tem muitos livros para buscar entendimento ou correntes sobre o tema proposto será realizado o estudo através destas poucas publicações juntamente com a apresentação de um caso prático e o entendimento deste mestrando no que se refere à aplicação desta norma do CPC no âmbito de uma empresa, buscando ainda artigos, periódicos e material disponibilizado na Internet.

Para Lakatos e Marconi (2007, p.185), a pesquisa bibliográfica, ou de fontes secundárias, abrange toda bibliografia já tornada pública em relação ao tema de estudo, desde publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas,

monografias, teses, etc., onde sua finalidade é colocar o pesquisador em contato direto com tudo o que foi escrito, dito ou filmado sobre determinado assunto.

Também Lakatos e Marconi (2007, p.227), afirmam que, a citação das principais conclusões a que outros autores já chegaram permite salientar a contribuição da pesquisa realizada, demonstrar contradições ou reafirmar comportamentos e atitudes. Tanto a confirmação, em dada comunidade, de resultados obtidos em outra sociedade quanto à enumeração das discrepâncias são de grande importância.

Neste trabalho, inicialmente será feito um levantamento das mudanças trazidas pela nova legislação, buscar nas bibliografias existentes a aplicabilidade desta alteração, demonstrar através de um estudo de caso exemplos práticos e os cuidados necessários para não se proceder a erros no aspecto societário ou tributário e na finalização da dissertação será realizado uma análise e conclusão baseados nas pesquisas efetuadas nesta dissertação.

A abordagem do presente tema justifica-se em razão de mudança cultural de procedimentos contábeis até então realizados, levando à sociedade e todos aqueles que trabalham nesta ceara a compreenderem as novas práticas contábeis através da convergência nacional as normas internacionais e no âmbito da obrigatoriedade societária surge à necessidade de controles exigidos pelo Fisco e de obrigações acessórias como por exemplo o Regime Tributário Transitório – RTT/Fcont.

2 MUDANÇAS TRAZIDAS A PARTIR DA LEI Nº 11.638/2007

No Brasil a convergência das normas contábeis as normas internacionais teve como início a publicação da Lei nº 11.638/2007 revogando e alterando diversos dispositivos legais.

Segundo Peters (2009, p.40), as alterações relativas à Lei nº 6.404/76 referem-se aos artigos 176 a 179, 181 a 184, 187, 188, 197, 199, 266 e 248. E acrescida ainda do art. 195-A Reserva de Incentivos Fiscais.

Azevedo (2009, p. 34/37) traz uma lista das principais mudanças e novidades proporcionadas pela Lei nº 11.638/2007 e MP nº 449/2008 que foi regulamentada através da Lei nº 11.941/2009 que é a seguinte:

- 1) criação de duas novas demonstrações contábeis (DFC – Demonstração dos Fluxos de Caixa e DVA – Demonstração do Valor Adicionado), (Lei nº 11.638/2007 e arts. 176/188 da Lei nº 6.404/1976);
- 2) ativo e Passivo – Novos grupos dentro do Ativo e do Passivo no Balanço (Ativo Circulante, Ativo Não Circulante, Passivo Circulante, Passivo Não Circulante e Patrimônio Líquido), (MP 449/2008, art. 36 e arts. 178/179 da Lei nº 6.404/1976);
- 3) intangível – Criação da conta Intangível, (Lei nº 11.638/2007 e arts. 178/179 da Lei nº 6.404/1976);
- 4) imobilizado – Classificam-se também no imobilizado, inclusive os bens decorrentes de operações que transfiram a companhia os benefícios, riscos e controle desses bens, e arrendamento mercantil (Lei nº 11.638/2007 e art. 179 da Lei nº 6.404/1976);
- 5) redução do Ativo ao Valor Recuperável (Intangível/Imobilizado) – Análise da Recuperação (Lei nº 11.638/2007 e art. 183 da Lei nº 6.404/1976);
6. Ativo Diferido – Eliminada essa conta do balanço (MP nº 449/2008, art. 37 e Inciso X do art. 65 e art. 229-A da Lei nº 6.404/1976);
- 7) resultados de Exercícios Futuros – Eliminada essa conta do balanço (MP nº 449/2008, art. 37 e Inciso X do art. 65. E art. 229-B da Lei nº 6.404/1976);
- 8) ajuste de Avaliação Patrimonial – Novidade no PL, criação da conta “AAP” Avaliação do Ativo e Passivo pelo Valor Justo, esta conta não integra a base

- de cálculo dos juros de capital próprio (Lei nº 11.638/2007 e arts. 178/182 da Lei nº 6.404/1976 e MP nº 449/2008, arts. 36 e 57);
- 9) reservas de Capital – Eliminadas duas reservas de capital no balanço: subvenção de investimento e doações/prêmio recebido na emissão de debêntures (Lei nº 11.638/2007 e arts. 178/182 da Lei nº 6.404/1976);
- 10) reavaliação de bens – Vedada abertura dessa conta no balanço (Lei nº 11.638/2007 e arts. 178/187 da Lei nº 6.404/1976);
- 11) lucros acumulados (PL) – Vedado a abertura ou permanência da conta lucros acumulados no balanço e destinação dos lucros – Critério da CVM (Lei nº 11.638/2007 e arts. 176/178 da Lei nº 6.404/1976 e MP nº 449/2008);
- 12) ações em tesouraria – Classificação no PL (Lei nº 11.638/2007 e art. 178 da Lei nº 6.404/1976);
- 13) reserva de incentivos fiscais – Criação da reserva no PL (Lei nº 11.638/2007 e art.195-A da Lei nº 6.404/1976);
- 14) reserva de lucros – A Realizar (nova base) e limite do saldo das reservas de lucros (Lei nº 11.638/2007 e art. 197/199 da Lei nº 6.404/1976);
- 15) avaliação do ativo – Novo critério e avaliação do ativo em relação as aplicações em instrumentos financeiros, inclusive derivativos – valor justo (Lei nº 11.638/2007 e art. 183 da Lei nº 6.404/1976);
- 16) valor presente – Novo critério de avaliar as operações de longo prazo do “ativo decorrente de operações de longo prazo”, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante, e do “passivo exigível a longo prazo”, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante (Lei nº 11.638/2007 e arts. 183/184 da Lei nº 6.404/1976 e CPC 12);
- 17) demonstração do resultado do exercício – DRE, elimina a expressão “não-operacional” da receita/despesa no DRE e participação nos lucros, inclui “partes beneficiárias” (MP nº 449, arts. 36 e 58, Lei nº 11.638/2007 e art. 187 da Lei nº 6.404/1976);
- 18) transformação, incorporação, fusão e cisão – Avaliação e contabilização a critério da CVM (Lei nº 11.638/2007, art. 226 da Lei nº 6.404/1976 e MP nº 449/2008);

- 19) participação societária – Coligadas e na equivalência, nova definição de coligadas e método de equivalência patrimonial, novos critérios (Lei nº 11.638/2007, arts. 248/243, § 1º da Lei nº 6.404/1976 e MP nº 449, art. 36);
- 20) operações societárias – Critérios de avaliação, contabilização e critérios da CVM (MP nº 449, art. 37);
- 21) demonstrações financeiras consolidadas – Correção do texto (MP nº 449, art. 36);
- 22) incorporação de ações – Subsidiária integral, critérios da CVM (MP nº 449, art. 36);
- 23) consórcio de empresas – Correção do texto (MP nº 449, art. 36);
- 24) instituições financeiras (Cia. Aberta) – Segue a legislação bancária (MP nº 449, art. 59);
- 25) notas explicativas – Melhor transparência das informações contábeis (MP nº 449, art. 36 e art. 176 da Lei nº 6.404/1976);
- 26) demonstrações financeiras – (Cia. Aberta) – Adoção dos padrões internacionais de contabilidade. (Cia Fechada) – Recomenda-se também a sua adoção (Lei nº 11.638/2007 e art. 177, §§ 5º e 6º da Lei nº 6.404/1976);
- 27) escrituração contábil – Separação da contábil e da fiscal, contabilidade societária e ajustes fiscais, neutralidade fiscal por meio da criação temporária do RTT – Regime Tributário Transitório (Lei nº 11.638/2007, art. 177 da Lei nº 6.404/1976 e MP nº 449, art. 36);

Segundo Carlin e Hoog (2009, p.21), todas as empresas enquadradas na nova lei, a partir de 2010, estarão obrigadas a seguir as suas regras.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC foi criado através da união das entidades como Associação Brasileira das Companhias Abertas - ABRASCA, Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais - APIMEC, Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros de São Paulo - BOVESPA, Conselho Federal de Contabilidade, Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras - FIPECAFI e Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – IBRACON, com o objetivo da convergência das normas brasileiras para as internacionais, centralização da emissão de normas desta natureza, representação e processo democrático na produção dessas informações.

Foi necessário a emissão de vários CPC's para reger os procedimentos da convergência das normas nacionais para as internacionais, sendo que somente será discriminado abaixo aqueles que possuem uma correlação com este trabalho:

No quadro 1 apresenta o CPC 01 com as deliberações e os Órgãos que aprovaram as respectivas normas.

Quadro 1: Redução ao valor recuperável dos ativos

Nº CPC	Deliberação	Aprovados pelos órgãos
01	Deliberação nº 639/2010 NBC TG 01 – Resolução nº 1.292/2010 Resolução nº 3.566/2008 (Banco Central do Brasil) Instrução Normativa nº 37/2009 Circular nº 424/2011, anexos, anexo IV	CVM - Comissão de Valores Mobiliários CFC - Conselho Federal de Contabilidade CMN - Conselho Monetário Nacional ANS - Agência Nacional Saúde SUSEP -Superintendência Seguros Privados

Tem como objetivo assegurar que os ativos não estejam registrados acima do seu valor recuperável e estabelecer como esse valor recuperável, perda por redução ao valor recuperado e sua reversão são apurados.

Fonte: CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (2009 - CPC 01. NBC TG 01 Resolução nº 1.292/10)

No quadro 2 apresenta-se o CPC 04 com as deliberações e os Órgãos que aprovaram as respectivas normas.

Quadro 2: Ativos intangíveis

Nº CPC	Deliberação	Aprovados pelos órgãos
04	Deliberação nº 644/2010 NBC TG 04 – Resolução nº 1.303/2010 Instrução Normativa nº 37/2009 Circular nº 424/2011, anexos, anexo IV	CVM - Comissão de Valores Mobiliários CFC - Conselho Federal de Contabilidade ANS - Agência Nacional Saúde SUSEP -Superintendência Seguros Privados

Tem como objetivo estabelecer o tratamento contábil para os ativos intangíveis que eventualmente não sejam tratados em outras normas, os critérios de reconhecimento e de avaliação de um ativo intangível.

Fonte: CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (2010 - CPC 04. NBC TG 04 Resolução nº 1.303/10)

No quadro 3 apresenta o CPC 13 com as deliberações e os Órgãos que aprovaram as respectivas normas.

Quadro 3: Adoção inicial da Lei 11.638/2007 e da Medida Provisória nº 449/2008

Nº CPC	Deliberação	Aprovados pelos órgãos
13	Deliberação nº 565/2008 NBC TG 13 – Resolução nº 1.152/2009 Despacho nº 4.796/2008 e Ofício-Circular nº 2.775/2008 Comunicado SUREG nº 1/2009 Instrução Normativa nº 37/2009 Circular nº 424/2011, anexos, anexo IV	CVM - Comissão de Valores Mobiliários CFC - Conselho Federal de Contabilidade Agência Nacional Energia Elétrica Agência Nacional Transportes Terrestres ANS - Agência Nacional Saúde SUSEP -Superintendência Seguros Privados

Tem como objetivo tratar os critérios para adoção inicial da Lei nº 11.638/2007 e da Medida Provisória nº 449/2008.

Fonte: CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (2009 - CPC 13. NBC TG 13 Resolução nº 1.152/09)

No quadro 04 apresenta o CPC 23 com as deliberações e os Órgãos que aprovaram as respectivas normas.

Quadro 4: Políticas contábeis, mudança de estimativa e retificação de erro

Nº CPC	Deliberação	Aprovados pelos órgãos
23	Deliberação nº 592/2009 NBC TG 23 – Resolução nº 1.179/2009 Resolução nº 4.007/2011 (Banco Central do Brasil) Despacho nº 4.722/2009 Instrução Normativa nº 37/2009 Circular nº 424/2011, anexos, anexo IV	CVM - Comissão de Valores Mobiliários CFC - Conselho Federal de Contabilidade CMN - Conselho Monetário Nacional Agência Nacional Transportes Terrestres ANS - Agência Nacional Saúde SUSEP -Superintendência Seguros Privados
Tem como objetivo descrever o critério utilizado para selecionar e alterar políticas contábeis, definir o tratamento contábil e de divulgação para mudanças de políticas contábeis, mudanças de estimativas contábeis, correção de erros e melhorar a relevância e confiabilidade das demonstrações financeiras permitindo a comparabilidade dessas demonstrações.		

Fonte: CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (2009 - CPC 23. NBC TG 23 Resolução nº 1.179/09)

No quadro 05 apresenta o CPC 27 com as deliberações e os Órgãos que aprovaram as respectivas normas.

Quadro 5: Ativo imobilizado

Nº CPC	Deliberação	Aprovados pelos órgãos
27	Deliberação CVM nº 583/2009 NBC TG 27 – Resolução nº 1.177/2009 Despacho nº 4.722/2009 Instrução Normativa nº 37/2009 Circular nº 424/2011, anexos, anexo IV	CVM - Comissão de Valores Mobiliários CFC - Conselho Federal de Contabilidade Agência Nacional Transportes Terrestres ANS - Agência Nacional Saúde SUSEP -Superintendência Seguros Privados
Tem como objetivo fornecer orientações na contabilização do ativo imobilizado, determinar o seu valor contábil, determinar o valor de depreciação e determinar o valor de perdas por desvalorização a serem reconhecidas em relação aos ativos.		

Fonte: CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (2009 - CPC 13. NBC TG 27 Resolução nº 1.177/09)

No quadro 06 apresenta o CPC 32 com as deliberações e os Órgãos que aprovaram as respectivas normas.

Quadro 6: Tributos sobre o lucro

Nº CPC	Deliberação	Aprovados pelos órgãos
32	Deliberação CVM nº 599/2009 NBC TG 32 – Resolução nº 1.189/2009 Despacho nº 4.722/2009 Instrução Normativa nº 37/2009 Circular nº 424/2011, anexos, anexo IV	CVM - Comissão de Valores Mobiliários CFC - Conselho Federal de Contabilidade Agência Nacional Transportes Terrestres ANS - Agência Nacional Saúde SUSEP -Superintendência Seguros Privados
Tem como objetivo conceituar e descrever o tratamento contábil para os tributos sobre o lucro e a contabilização das conseqüências fiscais atuais e futuras.		

Fonte: CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (2009 - CPC 32. NBC TG 32 Resolução nº 1.189/09)

No quadro 07 apresenta o CPC 37 com as deliberações e os Órgãos que aprovaram as respectivas normas.

Quadro 7: Adoção inicial das normas internacionais de contabilidade

Nº CPC	Deliberação	Aprovados pelos órgãos
37	Deliberação nº 647/2010 NBC TG 37 – Resolução nº 1.306/2010 Instrução Normativa nº 37/2009 Circular nº 424/2011, anexos, anexo IV	CVM - Comissão de Valores Mobiliários CFC - Conselho Federal de Contabilidade ANS - Agência Nacional Saúde SUSEP -Superintendência Seguros Privados
Tem como objetivo descrever o tratamento para as empresas que irão demonstrar os resultados financeiros pela primeira vez.		

Fonte: CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (2010 - CPC 37. NBC TG 37 Resolução nº 1.306/10)

Os critérios de avaliação dos elementos do ativo imobilizado definidos no artigo nº 183, item V da Lei nº 6.404/1976 são: os direitos classificados no imobilizado, pelo custo de aquisição, deduzido do saldo da respectiva conta de depreciação, amortização ou exaustão.

Segundo Ludícibus (2010, p.230):

Isto significa que os elementos do ativo imobilizado deverão ser avaliados pelo custo de aquisição deduzido dos saldos das respectivas contas de depreciação, amortização ou exaustão. O valor contábil do ativo imobilizado também deve estar deduzido das perdas estimadas por redução ao valor recuperável. A entidade deve aplicar o Pronunciamento Técnico CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos para estimar essas perdas, inclusive ao longo de todo o processo de construção.

O processo de mensuração de um item do ativo imobilizado acontece no momento em que os critérios de reconhecimento são atendidos e em momento posterior ao reconhecimento, de acordo com as disposições do CPC 27 (Pronunciamento Técnico CPC 27).

Um item do ativo imobilizado que atende aos critérios de reconhecimento de um ativo deve ser mensurado pelo seu custo.

Os elementos que integram o custo de um componente do ativo imobilizado são os seguintes, segundo o item do CPC 27:

a) preço de aquisição, acrescido de impostos de importação e impostos não recuperáveis sobre a compra, depois de deduzidos os descontos comerciais e abatimentos;

b) quaisquer custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo no local e condição necessárias para o mesmo ser capaz de funcionar da forma pretendida pela administração;

c) estimativa inicial dos custos de desmontagem e remoção do item e de restauração do local no qual esse está localizado. Tais custos representam a

obrigação em que a entidade incorre quando o item é adquirido ou como consequência de usá-lo durante determinado período para finalidades diferentes da produção de estoque durante esse período.

Segundo Ludícibus (2010, p.231): “O reconhecimento dos custos no valor contábil de um item do ativo imobilizado deve para no momento em que esse item atinja as condições operacionais pretendidas”.

De acordo com a Interpretação Técnica ICPC 10 e o Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado para adoção inicial destas normas as empresas podem detectar itens do ativo imobilizado ainda em operação capazes de proporcionar geração de fluxos de caixa futuros que estejam reconhecidos no balanço por valor consideravelmente inferior ou superior ao seu valor justo.

A Resolução do CFC 1.253/2009 que aprova a NBC T 19.39 traz a explicação da transição par IFRS quanto ao uso do custo atribuído para o ativo imobilizado e propriedade para investimento.

Esta prática pode ser empregada apenas quando da adoção inicial do Pronunciamento Técnico CPC 27, isto é, essa opção é aplicável apenas e tão somente na adoção inicial, não sendo admitida revisão da opção em períodos subsequentes ao da adoção inicial, assim, não pode ser considerada como prática de reavaliação, mas sim como ajuste dos saldos iniciais ou custo na adoção inicial (*deemed cost*), está em linha com o contido nas normas contábeis internacionais emitidas pelo IASB - *International Accounting Standards Board (IFRS 1 - International Financial Reporting Standards*, em especial nos itens D4 a D8), sendo que os efeitos destes ajustes tanto positivos como negativos devem ser contabilizados como contrapartida na conta de “Ajustes de Avaliação Patrimonial” no patrimônio líquido, tendo o cuidado de observar o regime de tributação da empresa no que se refere aos tributos diferidos.

A utilização do valor justo como custo atribuído aos bens ou conjuntos de bens do ativo imobilizado no momento da adoção inicial do CPC 27 não resulta na mudança da prática contábil do custo histórico como base de valor, uma possível perda futura por valor não recuperável deve ser reconhecida no resultado do período para esses ativos que tiveram ajustes lançados na conta de “Ajustes de Avaliação Patrimonial”.

Segundo o site Machado (2012) define valor justo de um ativo como aquele que pode que pode ser negociado entre as partes interessadas — conhecedoras do

negócio e independentes entre si — livres de fatores que pressionem a liquidação de transações ou que caracterizem uma transação compulsória. Passou a ser adotado e incorporado às práticas contábeis com a Lei nº 11.638/07 e foi ratificado pelo Pronunciamento Técnico CPC 13. Esse conceito é a essência do *International Financial Reporting Standards (IFRS)* ao substituir os registros de ativos e passivos avaliados pelo custo.

Assim, para Machado (2012) o valor justo tem como objetivo demonstrar o valor de mercado de determinado ativo ou passivo. Na impossibilidade de calculá-lo, pode-se estimá-lo por meio de comparação com outros ativos ou passivos que tenham valor de mercado. Porém, caso essa alternativa também não seja viável, é possível obtê-lo pelo ajuste a valor presente dos fluxos de caixa futuros ou pelo uso de fórmulas econométricas.

A Resolução nº 1.151/2009 que aprovou a NBC TG 12 – Ajuste a Valor Presente define valor presente (*present value*) como sendo a estimativa do valor corrente de um fluxo de caixa futuro, no curso normal das operações da entidade.

Diante do Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado, este tratou do valor depreciable e do período de depreciação, estabelecendo, dessa forma, o conceito de valor depreciable e a necessidade de revisão dos critérios utilizados para a determinação da vida útil estimada dos bens do imobilizado da seguinte forma:

50. O valor depreciable de um ativo deve ser apropriado de forma sistemática ao longo da sua vida útil estimada.

51. O valor residual e a vida útil de um ativo são revisados pelo menos ao final de cada exercício, e, se as expectativas diferirem das estimativas anteriores, a mudança deve ser contabilizada como mudança de estimativa contábil, segundo o Pronunciamento Técnico CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudanças de Estimativa e Retificação de Erro. (CPC 27)

Com isso, a obrigação da revisão periódica determinada pelo Pronunciamento Técnico CPC 13, item 54, a ser efetuada durante o exercício social iniciado a partir de 1º de janeiro de 2009, cuja aplicação em 2009 foi excepcionalizada, deverá ser efetuada na abertura do exercício social iniciado a partir de 1º de janeiro de 2010.

O Pronunciamento Técnico CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos, aprovado pela Deliberação CVM 527/07 e tornado obrigatório pela Resolução CFC nº 1.110/2007 para os profissionais de contabilidade das entidades não sujeitas a alguma regulação contábil, determina que, se os ativos estiverem avaliados por valor superior ao valor recuperável por meio do uso ou da venda, a entidade deverá

reduzir esses ativos ao seu valor recuperável, reconhecendo no resultado a perda referente a essa desvalorização. O CPC 27 não fornece tratamento específico para a análise da recuperabilidade do valor dos ativos reconhecidos no imobilizado, mas ordena que a entidade deve aplicar o CPC 01 para realizar essa análise por este ser de natureza geral e aplicável a qualquer ativo.

Segundo Abreu (2011), merece destaque a conceituação de vida útil e de vida econômica dos ativos. A primeira refere-se à expectativa do prazo de geração de benefícios econômicos para a entidade que detém o controle, risco e benefícios do ativo e a segunda, à expectativa em relação a todo fluxo esperado de benefícios econômicos a ser gerado ao longo da vida econômica do ativo, independente do número de entidades que venham a utilizá-lo. Dessa forma, nos casos em que o fluxo esperado de benefícios econômicos futuros seja usufruído exclusivamente por um único usuário, a vida útil será, no máximo, igual à vida econômica do ativo. Esse entendimento reforça a necessidade da determinação do valor residual, de forma que toda a cadeia de utilização do ativo apresente informações confiáveis.

Ainda, Abreu (2011) a adoção inicial do Pronunciamento Técnico CPC 27 a ser feita é a partir de 2010 com data base em 1º de janeiro de 2009, tendo a necessidade de efetuar o ajuste dos imobilizados ao seu valor justo, fazendo com que esses valor líquidos contábeis sejam substituídos pelo custo atribuído (*deemed cost*), com base no valor justo, e que se comecem novas depreciações com a vida útil econômica remanescente e com a consideração do valor residual esperado, sendo que deve-se observar que para fins fiscais estes valores não terão repercussão na sua tributação, devendo-se controlar estes através do RTT, isto é, mantendo as taxas oficiais permitidas pelo fiscal no que tange a tributação conforme determina o Decreto 3.000/1999 em seu artigo 310, parágrafo 1º abaixo:

Art. 310 - A taxa anual de depreciação será fixada em função do prazo durante o qual se possa esperar utilização econômica do bem pelo contribuinte, na produção de seus rendimentos (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 2º). § 1º. A Secretaria da Receita Federal publicará periodicamente o prazo de vida útil admissível, em condições normais ou médias, para cada espécie de bem, ficando assegurado ao contribuinte o direito de computar a quota efetivamente adequada às condições de depreciação de seus bens, desde que faça a prova dessa adequação, quando adotar taxa diferente (BRASIL, 1999).

O Decreto nº 3.000/1999 em seus artigos 305, 307, 309 e 310 define a dedutibilidade e a taxa de depreciação utilizada por muitas entidades no Brasil.

Segundo essa legislação, “a taxa anual de depreciação será fixada em função do prazo durante o qual se possa esperar utilização econômica do bem pelo contribuinte na produção de seus rendimentos”.

Observa-se que a legislação tributária acima procurou se basear em vidas úteis econômicas em condições normais ou médias.

Além dessa regra geral, a legislação tributária permite acréscimos substanciais nessas taxas no caso de utilização por dois ou três turnos de trabalho, sem necessariamente haver comprovação de ter havido redução na vida útil desses ativos nessa mesma proporção conforme disposto no art. nº 312 do Decreto 3.000/1999.

Assim, segundo Abreu (2011) devido aos critérios utilizados pelas empresas para cálculo da depreciação do ativo imobilizado, como regra geral, a utilização das tabelas emitidas pela RFB tem representado a intenção do fisco e das empresas em utilizar prazos estimados de vidas úteis econômicas, com base nos parâmetros que partiram de estudos no passado. Pode ter havido, em muitas situações, mesmo com a utilização dessas taxas admitidas fiscalmente, razoável aproximação com a realidade dos ativos, todavia, podem ter ocorrido significativos desvios.

Diante da adoção desse procedimento pode existir ativo com valor contábil substancialmente depreciado, ou mesmo igual a zero, e que continua operando e gerando benefícios econômicos para a entidade, ou até mesmo em determinados casos em que o seu consumo não esteja adequado com os benefícios gerados por este bem, acarretando assim, a deformidade com resultados futuros.

O § 3º do art. nº 183 da Lei nº 6.404/1976 agora determina em um de seus itens que a companhia deverá efetuar, periodicamente, análise sobre a recuperação dos valores registrados no imobilizado e no intangível, a fim de que sejam registradas as perdas de valor do capital aplicado quando houver decisão de interromper os empreendimentos ou atividades a que se destinavam ou quando comprovado que não poderão produzir resultados suficientes para recuperação desse valor (BRASIL, 1976). Na verdade, esse teste se obriga, pela doutrina contábil, a ser feito para todos os ativos, sem exceção alguma.

O Pronunciamento CPC 13 – Adoção Inicial da Lei nº 11.638/2007 e da Medida Provisória nº 449/2008 determinou, em seu item 54, um prazo para que as

entidades pudessem providenciar a primeira revisão prevista na Lei da seguinte forma:

54. Neste momento de transição, o presente Pronunciamento excepciona que a primeira das análises periódicas referidas no item anterior produza efeitos contábeis até o término do exercício que se iniciar a partir de 1º de janeiro de 2009. (BRASIL, 2007CPC-13)

A Deliberação da CVM nº 583/2009 e a norma constante no Pronunciamento Técnico CPC 27 estão obrigadas a realizar o tratamento contábil aplicável aos bens do ativo imobilizado:

a) as companhias de capital aberto;

b) aplicam-se aos exercícios encerrados a partir de dezembro de 2010 e às demonstrações financeiras de 2009 a serem divulgadas em conjunto com as de 2010 para fins de comparação;

Diante da aplicabilidade no que se refere à aplicação do CPC 01 para determinadas empresas, esta alteração do critério de cálculo da alíquota da depreciação pode ser favorável ou desfavorável, considerando que o lucro contábil, que serve como base para a tributação do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido pode ter sofrido alteração ou redução em função desta mudança de critério.

Nesse sentido, a Receita Federal do Brasil se manifestou através das seguintes soluções de consultas em seu site:

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 15 de 18 de Fevereiro de 2011
ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
EMENTA: LUCRO REAL. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. AJUSTES DECORRENTES DA LEGISLAÇÃO SOCIETÁRIA. EFEITOS TRIBUTÁRIOS. Os ajustes no cálculo da depreciação de bens do ativo imobilizado determinados pelo art. 183, § 3º, inciso II, da Lei nº 6.404, de 1976, com as alterações introduzidas pelo art. 1º da Lei nº 11.638, de 2007, e pelo art. 37 da Lei nº 11.941, de 2009, não terão efeitos para fins de apuração do lucro real da pessoa jurídica sujeita ao Regime Tributário de Transição (RTT), devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007.

SOLUÇÃO DE CONSULTA No 11 de 2 de maio de 2011 (5ª RF).

REGIME TRIBUTÁRIO DE TRANSIÇÃO - RTT. DEPRECIAÇÃO. CRITÉRIOS DE CONTABILIZAÇÃO. PROCEDIMENTOS DE REVERSÃO DOS EFEITOS. A pessoa jurídica sujeita ao Regime Tributário de Transição - RTT deve adotar o procedimento previsto no artigo 17 da Lei nº 11.941, de 2009, no tocante ao registro contábil da depreciação e à reversão dos efeitos da utilização de métodos e critérios contábeis diferentes dos prescritos na legislação tributária. (Dispositivos Legais: Lei nº 6.404, de 1976, art. 183, § 3º, II; Lei nº 11.941, de 2009, art. 17; Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/1999), art. 305 e seguintes.

Diante do exposto acima, deve-se ter cuidado qual o critério a ser utilizado, considerando os riscos tributários assim como o custo benefício de manter controles extra-contábil que poderão ser onerosos e de difícil implantação.

A Receita Federal do Brasil editou o Parecer Normativo nº 1 de 29 de julho de 2011 publicado no Diário Oficial da União em 09 de agosto de 2011, sendo este parecer similar as duas soluções de consultadas já editadas, para melhor compreensão segue abaixo o parecer:

PARECER NORMATIVO Nº 1 DE 29 DE JULHO DE 2011
DOU DE 9.8.2011

As diferenças no cálculo da depreciação de bens do ativo imobilizado decorrentes do disposto no § 3º do art. 183 da Lei nº 6.404, de 1976, com as alterações introduzidas pela Lei nº 11.638, de 2007, e pela Lei nº 11.941, de 2009, não terão efeitos para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL da pessoa jurídica sujeita ao RTT, devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007.

Segundo a Receita Federal do Brasil (2011), o fisco tem o entendimento que o critério contábil para definir o período de depreciação é diferente do critério fiscal, sendo que o conceito de vida útil utilizado pela contabilidade é diferente do conceito de vida econômica utilizado para fins fiscais conforme o Parecer Normativo da Receita Federal do Brasil nº 1 de 29 de julho de 2011 .

O CPC 27 define a vida útil pela contabilidade como sendo o período de tempo durante o qual a entidade espera utilizar o ativo, ou o número de unidades de produção ou de unidades semelhantes que a entidade espera obter pela utilização do ativo.

Ainda segundo a Receita Federal do Brasil (2011), a vida útil do bem não será necessariamente igual a vida econômica e não sendo, resultará em um valor residual em que o CPC 27 define como valor estimado que a entidade obterá com a venda do ativo, após a dedução das despesas estimadas de venda, se o ativo já tivesse a idade e a condição esperada para o fim de sua vida útil.

Segundo Abreu (2011), a Receita Federal do Brasil considera que a vida econômica do bem está relacionada pelo desgaste físico do bem pelo seu uso, enquanto que para a contabilidade a vida econômica está relacionada com a geração de fluxo de caixa futuro, portanto, os conceitos acima são diferentes.

E aqui novamente surge a dúvida quanto a neutralidade tributária já que a Receita Federal do Brasil permite a depreciação de bens pela vida econômica real do bem mediante prova da utilização de taxas diferentes daquela divulgada por eles, o que podemos corroborar com o que está escrito no § 1º do artigo nº 310 do Decreto 3.000/1999 abaixo:

Art. 310. A taxa anual de depreciação será fixada em função do prazo durante o qual se possa esperar utilização econômica do bem pelo contribuinte, na produção de seus rendimentos (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 2º).

§ 1º A Secretaria da Receita Federal publicará periodicamente o prazo de vida útil admissível, em condições normais ou médias, para cada espécie de bem, ficando assegurado ao contribuinte o direito de computar a quota efetivamente adequada às condições de depreciação de seus bens, desde que faça a prova dessa adequação, quando adotar taxa diferente. (BRASIL, 2012)

Para respaldar a dúvida acima se observa o Parecer Normativo nº 79/1976 que não permite a utilização de taxa de depreciação menor a ser utilizada em determinado período daquela prevista pelo Fisco e a sua compensação com a elevação desta taxa em períodos futuros, sendo assim, não é permitido o direito de apropriar 100% de depreciação nesta caso, deve-se obedecer os limites mínimos de tempo e valor. Portanto, o Parecer Normativo nº 79/1976 permite a utilização de uma taxa menor ou até não se utilizar a depreciação do bem o que estaria em conformidade com as regras vigentes em 31/12/2007 não tendo a necessidade de eliminar os efeitos tributários através do RTT e Fcont.

PN CST 79/76 – PN – Parecer Normativo COORDENADOR DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO – CST nº 79 de 01.11.1976

Respeitados os limites, mínimo de tempo e máximo de taxas, a pessoa jurídica tem a faculdade de computar ou não a depreciação dos bens do Ativo em qualquer percentual. A omissão, ou o uso de taxas normais ou inferiores, em um ou mais exercícios, não pressupõe renúncia do direito à utilização de taxas de depreciação acelerada, quando for o caso.

DOU 18.11.1976

Indaga-se se o direito à depreciação acelerada dos bens do Ativo Imobilizado pode deixar de ser exercitado, em um ou mais exercícios, inclusive para possibilitar o uso, alternadamente, da depreciação à taxa normal ou a taxas inferiores a esta, assegurado à empresa a possibilidade de postergar tais encargos para exercícios posteriores à vida útil prevista para o bem.

2. A depreciação dos bens do Ativo é uma faculdade, não uma obrigação, conforme se depreende da análise literal dos dispositivos do Regulamento do Imposto de Renda que tratam da matéria: artigo 193, § 2º (normal), § 3º (por turnos de trabalho), §§ 4º e 5º (uso em condições anormais), e 194 e §§ (por incentivo fiscal). Essa afirmativa é fundada nos vocábulos “poderá” e “poderão”, insertos no início dos artigos citados. Assim, não há

obrigatoriedade de se efetuar a depreciação em todos os exercícios financeiros de atividade da empresa. A legislação tributária fixa percentuais máximos e períodos mínimos de depreciação, não proibindo a empresa de apropriar quotas inferiores às permitidas, ou mesmo deixar de depreciar.

3. Além disso, como a incidência do Imposto de Renda é baseada em espaços de tempo perfeitamente delimitados (artigo 127 caput, § 1º do artigo 135 e 221 caput do RIR/75), é de se admitir que a opção por qualquer das formas de depreciação seja efetuada em cada um dos exercícios. Logo, a empresa poderá utilizar-se ora da depreciação normal, ora da depreciação acelerada, se a esta tiver direito.

4. Porém, se a empresa adotar qualquer taxa de depreciação inferior à permitida, as importâncias não apropriadas não poderão ser recuperadas posteriormente através da utilização de taxas superiores às máximas anualmente permitidas para cada exercício e cada bem em especial. Deverá, outrossim, ser observado que a taxa de depreciação a ser aplicada ao montante da variação do valor original dos bens (conta “correção monetária” ou semelhante) deve ser exatamente igual à aplicada ao custo original do bem que lhe deu causa. Tal afirmação decorre do § 1º do artigo 193 do RIR/75, que determina que a taxa anual de depreciação será aplicada “... sobre o custo de aquisição dos bens depreciáveis, atualizado monetariamente...”. O fato de o custo original e sua correção serem contabilizados em contas distintas, no Ativo Imobilizado (alínea “b” do art. 243. do RIR/75), não autoriza a interpretação de que a correção monetária e custo original tenham natureza diferente; ao contrário, são um todo indissociável que representa o custo atualizado do bem objeto da depreciação. Além disso, deverá, também, ser sempre observado o limite previsto no § 17 do artigo 193 do RIR/75, bem como o disposto no § 10 do mesmo artigo.

5. Ressalte-se, por fim, que, embora a depreciação seja facultativa, a correção monetária dos bens do Ativo Imobilizado é obrigatória (art. 239.). Assim, ressalvadas as exceções e observados os demais dispositivos legais pertinentes, a empresa deverá efetuar a correção monetária dos bens do Ativo em todos os exercícios de sua atividade, mesmo quando não efetue a depreciação ou a efetue a taxas inferiores às permitidas.

Voltando ao que determina o § 1º do artigo nº 310 do Decreto nº 3.000/1999 é permitido à utilização de taxa de depreciação superior ao que a Receita Federal do Brasil divulga desde que este seja comprovado através de prova que pode ser esta através de laudo técnico por profissional especializado, assim, o contribuinte estaria de acordo com as regras vigentes em 31/12/2007.

Segundo Abreu (2011), apresenta o quadro 08 apresentando a taxa de depreciação quando menor ou maior e o procedimento a ser adotado no FCONT – Controle Fiscal Contábil de Transição.

Quadro 8: Procedimentos no FCONT

<u>Situação</u>	<u>Procedimento</u>
Revisão de vida útil econômica = taxa de depreciação MENOR que a sugerida pela Receita Federal (Tabela) – sem valor residual .	<p>A empresa poderá anular o efeito tributário, através do FCONT, e considerar as taxas sugeridas pela Receita Federal, no PN SRF nº 162/98, procedimento garantido pelo PN 01/2011.</p> <p>-----</p> <p>A vida útil econômica do bem é igual a vida útil para empresa, logo, ela poderá depreciar o bem por taxas menores, conforme PN SRF nº 79/96 e artigo 310 do RIR/99. Nesse caso, a norma contábil atual esta em consonância com as regras de 31/12/07, não havendo necessidade de ajustes no FCONT.</p>
Revisão de vida útil econômica = taxa de depreciação MAIOR que a sugerida pela Receita Federal (Tabela) – sem residual	<p>A empresa deverá adotar a vida útil econômica na contabilidade, que também coincide com a vida útil pela qual ela utilizará o bem, e esta será dedutível, se caso ela fizer prova da estimativa de vida útil econômica, conforme artigo 310 do RIR, não havendo necessidade de anular o efeito no FCONT.</p> <p>-----</p> <p>Caso a empresa não tenha um laudo ou pretende utilizar as taxas sugeridas pela Receita Federal no PN nº 162/98, ela poderá anular o efeito tributário no FCONT.</p>
Revisão de vida útil econômica = taxa de depreciação MENOR que a sugerida pela Receita Federal (Tabela) – com residual	<p>A empresa poderá anular o efeito tributário, através do FCONT, e considerar as taxas sugeridas pela Receita Federal, no PN SRF nº 162/98 – aconselhável e sem discussões, mas recomendamos que a empresa avalie o custo-benefício desse procedimento.</p> <p>-----</p> <p>A empresa deverá adotar a vida útil econômica na contabilidade, com residual e com base no PN nº 79/96, não anular esse efeito no FCONT. Procedimento totalmente viável na minha opinião, mas, considerando o próprio PN SRF 01/2011 e o seu conceito de valor depreciável, se empresa sentir insegura em adotar esse procedimento, deverá se respaldar com pareceres de advogados</p>
A revisão de vida útil econômica – taxa de depreciação MAIOR que a sugerida pela Receita Federal (Tabela) – com residual	<p>A empresa poderá anular o efeito tributário, através do FCONT, e considerar as taxas sugeridas pela Receita Federal, no PN SRF nº 162/98 – aconselhável e sem discussões. Para procedimento diferente do citado acima, sugerimos respaldo de pareceres de advogados ou de auditorias, principalmente por não ser pró-fisco.</p>

Fonte: Abreu (2011)

3 APLICAÇÃO DO ICPC-10

A seguir é demonstrado um Laudo de Avaliação a Valor justo de uma indústria química que por natureza de sigilo foi excluído a sua razão social:

LAUDO N° 0001/2010

PROPRIETÁRIOS:

Empresa "X" S/A

FINALIDADE:

Atender o CPC n° 27 – Ativo Imobilizado e Interpretação Técnica ICPC n° 10 – através do conceito de *Deemed Cost*

Engenheiro Eletricista Y

CREA n° XY

Novo Hamburgo, 27 de dezembro de 2010.

3.1 FUNDAMENTAÇÃO LEGAL

De acordo com a Interpretação Técnica ICPC 10, no momento da adoção inicial dos Pronunciamentos Técnicos CPC 27 – Ativo Imobilizado, CPC 37 – Adoção Inicial das Normas Internacionais de Contabilidade e CPC 43 – Adoção Inicial dos Pronunciamentos Técnicos CPC 15 à 40, a empresa pode detectar itens do ativo imobilizado ainda em operação, capazes de proporcionar gerações de fluxos de caixas futuros, que estejam reconhecidos no seu balanço por valor consideravelmente inferior ou superior ao seu valor justo.

Nesses casos entende-se que a prática a ser adotada é a de empregar o valor justo como custo atribuído (*deemed cost*) para ajustar os saldos iniciais possivelmente subavaliados ou superavaliados.

Esta oportunidade de ajustar os ativos imobilizados aos seus valores justos e começar vida nova com as taxas de depreciação mais representativas da realidade econômica é única: na transição para as normas do CPC representantes das normas internacionais de contabilidade.

3.2 OBJETO DA AVALIAÇÃO

Os ativos imobilizados utilizados nas atividades produtivas e logísticas, e alocados nos endereços abaixo mencionados:

Empresa X do RS

Rua Primeiro de Março nº YY, Bairro Industrial, Novo Hamburgo, RS.

Empresa X1 do CE

Rod. CE 060 km 50, Bairro Alto São João, Pacatuba, CE.

Empresa X2 da BA

Via Urbana, nº XZ, Bairro Cia Sul, Simões Filho, BA.

3.3 A EMPRESA E O AMBIENTE ECONÔMICO

A Empresa X é uma indústria química com 48 anos de atuação no mercado brasileiro e na América Latina, voltada ao desenvolvimento de produtos e serviços em pintura e colagem. A empresa trabalha com soluções customizadas e inovadoras, orientadas para os segmentos: Calçadista, Moveleiro, Construção Civil,

Coureiro e Metal-mecânico. Conta com um portfólio de aproximadamente 2.500 itens, entre tintas, vernizes, massas, texturas, adesivos, solventes, aditivos e produtos complementares, além do desenvolvimento de produtos personalizados.

Os segmentos de mercado atendidos pela Empresa X vêm mantendo um nível de crescimento contínuo, contribuindo para elevação do PIB e projetando um período sustentável de crescimento setorial, como as notícias abaixo citadas:

7/12/2010 - Setor de máquinas já tem agenda para 2011

Com mercado interno aquecido e exportações em alta, segmento deve ter alta

O mercado interno aquecido e as exportações em alta, mesmo com os problemas da disparidade cambial da moeda brasileira em relação ao dólar, indicam que o momento é de investimento para os empresários do setor coureiro-calçadista. Contratações, treinamento e capacitação dos funcionários, ampliação de estrutura física e compra de maquinário estão em pauta. Para os empresários que procuram boas oportunidades para incrementar a produção com tecnologia de ponta, as principais feiras de máquinas nacionais e internacionais não podem ficar de fora da agenda em 2011, conforme o site Feiras do Brasil (2012).

Varejo deve crescer até 8% em 2011, estima Fecomércio

SÃO PAULO - As vendas reais do comércio varejista brasileiro devem crescer até 8% dentro de um cenário "otimista" traçado para 2011 pela Federação do Comércio de Bens, Serviços e Turismo do Estado de São Paulo (Fecomércio-SP). A entidade também apresentou outros dois cenários, sendo um classificado como "provável", de alta de 6%, e um "pessimista", com incremento de 3% das vendas na comparação com 2010. Apenas para o comércio de São Paulo, a Fecomércio projeta crescimentos de 7%, 4% e 1%, respectivamente, para o faturamento nesses cenários, de acordo com Petry (2012).

Produto Interno Bruto da construção civil deve fechar este ano com avanço de cerca de 11%, nível recorde para o setor que, pela primeira vez, apresentará incremento anual de dois dígitos

O Produto Interno Bruto (PIB) da construção civil brasileira deve fechar este ano com avanço de cerca de 11%, nível recorde para o setor que, pela primeira vez, apresentará incremento anual de dois dígitos.

A perspectiva traçada para 2011 é de desaceleração da alta, com estimativa de aumento do PIB do setor de 6%. No topo dos desafios apontados como

responsáveis pelo ritmo menor de crescimento figuram a escassez de terrenos adequados e, principalmente, de mão de obra qualificada.

Apesar de já contarem com um cenário menos aquecido em 2011, os empresários da construção civil se mostram otimistas com o desempenho do setor, conforme sondagem da FGV. De acordo com o estudo, os empresários estimam que o crédito seguirá em expansão e os lançamentos de imóveis serão voltados para os segmentos de média e baixa renda --principais alvos do programa habitacional do governo "Minha Casa, Minha Vida".

"Os resultados (deste ano) superaram as expectativas do início do ano, mas manter taxas de dois dígitos requer um esforço consideravelmente maior", acrescentou Ana Maria, conforme relata Pereira (2012).

3.4 O AMBIENTE TECNOLÓGICO DA EMPRESA X

A Empresa X possui processos de fabricação de misturas e reações, considerados de média complexidade. O aparato produtivo necessário para a produção de tintas e adesivos, não demanda tecnologia altamente avançada e/ou que mude constantemente e de forma relevante.

A Empresa X investiu nos últimos anos mais de MR\$ 10.000 (dez milhões de reais) em máquinas, equipamentos e softwares, avançando no seu nível de produtividade, porém ainda há espaço para melhoria na automação dos processos fabris.

Os bens avaliados neste laudo não apresentam bens substitutos que altere significativamente a performance dos processos aos quais fazem parte, e assim considerasse adequada a empregabilidade destes tipos de equipamentos a realidade da empresa.

3.5 METODOLOGIA DE AVALIAÇÃO DE MÁQUINAS/EQUIPAMENTOS

3.5.1 Método de avaliação

A avaliação dos ativos imobilizados deste laudo foi realizada com base na Norma Brasileira ABNT NBR 14653-5/2006. Esta norma sugere para avaliações de

máquinas e equipamentos o Método comparativo direto de dados do mercado. Este método consiste em:

Apurar o valor através de bens similares usados. As características diferentes devem ser tratadas por critérios fundamentados pelo engenheiro de avaliações, contempladas as diferentes funções, desempenhos operacionais (volume de produção, qualidade do produto produzido, custo unitário das peças produzidas), estruturas construtivas (carcaça, acionamentos e comandos) e itens opcionais, entre outros. (NBR 14653-5/2006)

3.5.2 Critério geral utilizado

Os critérios gerais utilizados na avaliação das máquinas, equipamentos e demais bens móveis, seguiram o padrão utilizado na grande maioria dos trabalhos de avaliações de bens móveis, ou seja, basearam-se no estabelecimento de um valor de reposição do bem, por meio de pesquisas junto a fabricantes, fornecedores, representantes, etc.

O estabelecimento do valor de mercado em uso do bem foi estabelecido observando-se os estados de manutenção, conservação e a caracterização da sua obsolescência técnica.

O valor de reposição do bem pode ser sintetizado como sendo o somatório do preço de aquisição das máquinas, equipamentos, instalações, móveis, utensílios e equipamentos de informática, ou genericamente de um bem; com todas as implicações de impostos, taxas, custos de transporte até o local da obra, com o custo dos materiais para instalação, respectiva mão-de-obra, inclusive naquilo que se referem a acabamentos especiais ou normais, tais como pintura comum ou especial, isolamento térmica, etc.

3.6 VISTORIA E RESPONSABILIDADE TÉCNICA DO LAUDO

A vistoria e a avaliação dos ativos citados neste laudo foram realizadas pelo Engenheiro Eletricista X – CREA nº XY.

3.6.1 Vistoria

A vistoria tem como objetivo conhecer e caracterizar o bem avaliando e sua adequação ao seu segmento de mercado, daí resultando condições para a orientação da coleta de dados.

Durante as vistorias, o avaliador realizou o levantamento de dados técnicos e características físicas e de utilização do bem e outros fatores relevantes para a formação do valor.

Durante as vistorias o avaliador analisou os aspectos voltados ao estado de conservação e manutenção. Foram tiradas fotos de todas as máquinas e equipamentos avaliados conforme sugerido pela na Norma Brasileira ABNT NBR 14653-5/2006.

3.6.2 Verificação do estado de conservação e manutenção

A análise dos estados de conservação e de manutenção foram fatores dos mais importantes para chegar a uma conclusão quanto ao valor do bem avaliado.

Para melhor compreensão, as definições destas duas variáveis são:

Conservação - Ato ou efeito de resguardar de danos, decadências, prejuízo e outros riscos, mediante verificação atenta, do uso e condições e permanência das características técnicas e funcionais da edificação e das suas instalações e equipamentos.

Manutenção - Conjunto de atividades a serem realizadas para conservar, manter ou recuperar a capacidade funcional do bem e de suas partes constituintes sem, contudo alterar suas capacidades operacionais ou período de vida útil. Modernamente, a manutenção pode ser dividida em preventiva, corretiva e preditiva.

A manutenção preventiva, a mais comum, busca evitar a ocorrência de falhas no funcionamento do bem, por meio de constantes testes e limpeza dos componentes, contribuindo para manter máquinas e o ambiente em perfeito estado de funcionamento, oferecendo o máximo de eficiência na execução de suas atividades.

A manutenção corretiva tem lugar quando defeitos e falhas, ocasionados pelo uso e idade do bem, são detectados por meio da manutenção preventiva, que sem correção podem trazer gastos inesperados.

A diferença entre manutenção e conserto. A manutenção nas suas várias modalidades, em última análise, visa manter o bem em funcionamento. Mesmo na manutenção corretiva, os defeitos e falhas a serem corrigidos, por sua natureza, ainda que não sejam suficientes para ocasionar a paralisação do funcionamento do bem, mas que a qualquer momento, se não corrigidos, poderão gerar graves prejuízos à empresa.

3.6.3 Coleta de informações

Durante a etapa de vistorias, foi efetuada a coleta dos dados relativos às características de cada um dos bens, foram analisadas plantas, documentos, projetos, enfim, tudo que possa esclarecer os aspectos relevantes para a avaliação.

Na fase de coleta de dados foram realizadas as seguintes tarefas:

- a) pesquisa de mercado buscando dados com atributos mais semelhantes possíveis aos dos bens avaliados;
- b) identificação das fontes de informação, sendo que as informações são sempre que possíveis certificadas de modo a aumentar a confiabilidade dos dados pesquisados;
- c) identificação das características relevantes dos dados de mercado coletado;
- d) busca de dados de mercado preferencialmente com as mesmas características do bem avaliado (mesma idade, capacidades, etc.).

3.6.4 Critérios específicos

Na falta de condição de se obter o valor do bem junto ao fabricante, fizemos uso de valores unitários em função da capacidade nominal ou instalada, fornecidos por fabricantes de equipamentos similares para efeito de cálculos de projetos.

A idade atribuída a cada um dos itens avaliados foi função dos dados de aquisição (constante no cadastro de controle patrimonial), e das informações obtidas nos departamentos de engenharia e manutenção.

3.7 ANÁLISE FINANCEIRA

Os valores residuais dos ativos avaliados (constituídos pelo custo histórico registrado menos a depreciação acumulada na contabilidade) foram analisados com data base em 30/11/2010.

Os ativos foram avaliados e mensurados durante o período de 01/12/2010 à 27/12/2010.

Segue abaixo quadro sintético dos ativos avaliados:

Quadro 9: Avaliação imobilizado a valor justo – *deemed cost* (custo atribuído)

Cia	IP	Descrição Ativos	Valor Residual	Avaliação	Impacto PL
Empresa X/BA	18	Empilhadeira Yale ModGLPP050VX	-	45.000	45.000
Empresa X/CE	250	Empilhadeira Still	24.000	34.000	10.000
Empresa X/RS	452	Empilhadeira Elétrica Ameise	7.435	35.000	27.565
Empresa X/RS	700	Gerador GG 450/405KVA Stemac	10.446	80.000	69.554
Empresa X/RS	701	Gerador GG 450/405KVA Stemac	11.295	80.000	68.705
Empresa X/RS	1257	Empilhadeira Mecânica Yale	3.678	30.000	26.322
Empresa X/RS	1318	Misturador Multimix Gyro 36501	11.691	190.000	178.309
Empresa X/RS	1993	Misturador Multimix Gyro 110v	8.446	150.000	141.554
Empresa X/RS	1998	Dosador Volumétrico Mod A-16F	6.308	50.000	43.692
Empresa X/RS	2266	Misturador de Tintas Multiplus	2.445	50.000	47.555
Empresa X/RS	3718	Plataforma Tinta Base Água	70.666	100.000	29.334
Empresa X/RS	3776	Misturador Pasta PVA Steelnox	436.637	600.000	163.363
Total			593.047	1.444.000	850.953

Fonte: Dados ativo imobilizado em 2010 da Killing

3.8 ITENS AVALIADOS

Segue abaixo informações sobre os ativos avaliados neste laudo:

Empilhadeira Yale modelo GLP050VX – Empresa X BA

Este equipamento é utilizado para a movimentação de matérias primas e produtos acabados na área produtiva da Empresa X Bahia. Este equipamento foi adquirido em 2006, conforme o relatório interno Posição de ativo patrimonial.

Figura 1: Empilhadeira Yale modelo GLP050VX – Empresa X BA



Fonte: Imobilizado 2010 Killing

O valor de avaliação deste ativo é de R\$ 45.000,00 (Quarenta e cinco mil reais). O custo de manutenção corretiva é considerado baixo. Em 2010 este custo foi de R\$ 2.185,00. (Dois mil, cento e oitenta e cinco reais), de acordo com os registros contábeis.

A vida útil total deste ativo é estimada em 10 anos enquanto a vida útil remanescente é de 4 anos. Estima-se que ao final de sua vida útil, o valor residual deste ativo será de 30% do valor avaliado.

Empilhadeira Still – Empresa X CE

Este equipamento é utilizado para a movimentação de matérias primas e produtos acabados na área produtiva da Empresa X Ceará. Este equipamento foi adquirido em 2006.

Figura 2: Empilhadeira Still – Empresa X CE



Fonte: Imobilizado 2010 Killing

O valor de avaliação deste ativo é de R\$ 34.000,00 (Trinta e quatro mil reais). O custo de manutenção corretiva é considerado baixo. Em 2010 este custo foi de R\$ 4.151,00. (Quatro mil, cento e cinquenta e hum reais), de acordo com os registros contábeis.

A vida útil total deste ativo é estimada em mais 10 anos enquanto a vida útil remanescente é de 4 anos. Estima-se que ao final de sua vida útil, não haverá valor residual.

Empilhadeira elétrica marca Ameise – Empresa X RS

Este equipamento é utilizado para a movimentação de matérias primas e produtos acabados na área produtiva da Empresa X Rio Grande do Sul. Este equipamento foi adquirido em 2001.

Figura 3: Empilhadeira elétrica marca Ameise – Empresa X RS



Fonte: Imobilizado 2010 Killing

O valor de avaliação deste ativo é de R\$ 35.000,00 (Trinta mil reais). O custo de manutenção corretiva é considerado baixo. Em 2010, inclusive não foram identificados custos de manutenção corretiva neste equipamento.

A vida útil total deste ativo é estimada em 10 anos enquanto a vida útil remanescente é de 5 anos. Estima-se que ao final de sua vida útil, o valor residual deste ativo será de 20% do valor avaliado.

Geradores GG450/405 KVA Stemac – Empresa X RS

Este equipamento é utilizado geração de energia elétrica na área produtiva da Empresa X Rio Grande do Sul. O referido equipamento é utilizado apenas nos horários de ponta de consumo de energia, o equivalente a 3 horas diárias e somente em dias de semana. Estes equipamentos foram adquiridos em 2001.

Figura 4: Geradores GG450/405 KVA Stamac – Empresa X RS



Fonte: Imobilizado 2010 Killing

O valor de avaliação de cada gerador é de R\$ 80.000,00 (Oitenta mil reais). O custo de manutenção corretiva é considerado baixo. Em 2010, inclusive não foram identificados custos de manutenção corretiva neste equipamento.

A vida útil total deste ativo é estimada em 20 anos enquanto a vida útil remanescente é de 10 anos. Estima-se que ao final de sua vida útil, o valor residual deste ativo será de 30% do valor avaliado.

Empilhadeiras autopropulsão Yale – Empresa X RS

Este equipamento é utilizado para a movimentação de matérias primas e produtos acabados na área produtiva e de Expedição da Empresa X Rio Grande do Sul. Este equipamento foi adquirido em 1997.

Figura 5: Empilhadeiras autopropulsão Yale – Empresa X RS



Fonte: Imobilizado 2010 Killing

O valor de avaliação deste ativo é de R\$ 30.000,00 (Trinta mil reais). O custo de manutenção corretiva em 2010 foi de R\$ 6.115,00 (Seis mil, cento e quinze reais), de acordo com os registros contábeis.

A vida útil total deste ativo é estimada em 15 anos enquanto a vida útil remanescente é de 4 anos. Estima-se que ao final de sua vida útil, o valor residual deste ativo será de 20% do valor avaliado.

Misturador Multimix Gyro Mixer 36501 - Empresa X RS

Este equipamento é utilizado para agitação e mistura de tintas imobiliárias, e é parte integrante do sistema tintométrico, equipamento este que produz tinta nos estabelecimentos comerciais dos clientes da Empresa X. O valor avaliado foi de R\$ 190.000,00 (Cento e noventa mil reais) referente a 19 misturadores. Estes equipamentos foram adquiridos em 1998.

Não foram identificadas despesas com conservação corretiva nestes equipamentos. A vida útil total deste ativo é estimada em 20 anos enquanto a vida

útil remanescente é de 8 anos. Estima-se que ao final de sua vida útil, o valor residual deste ativo será de 20% do valor avaliado.

Misturador Multimix Gyro Mixer 110 v 60HZ – Empresa X RS

Este equipamento é utilizado para agitação e mistura de tintas imobiliárias, e é parte integrante do sistema tintométrico, equipamento este que produz tinta nos estabelecimentos comerciais dos clientes da Empresa X. O valor avaliado foi de R\$ 150.000,00 (Cento e cinquenta mil reais) referente a 30 misturadores. Estes equipamentos foram adquiridos em 1997.

Figura 6: Misturador Multimix Gyro Mixer 110 v 60HZ – Empresa X RS



Fonte: Imobilizado 2010 Killing

Não foram identificadas despesas com conservação corretiva nestes equipamentos. A vida útil total deste ativo é estimada em 20 anos enquanto a vida útil remanescente é de 8 anos. Estima-se que ao final de sua vida útil, o valor residual deste ativo será de 20% do valor avaliado.

Dosador volumétrico modelo A-16F – Empresa X RS

Este equipamento é utilizado para a inserção correta dos corantes durante o processo de pigmentação das tintas e é parte integrante do sistema tintométrico, equipamento este que produz tinta nos estabelecimentos comerciais dos clientes da Empresa X. O valor avaliado foi de R\$ 50.000,00 (Cinquenta mil reais) referente a 10 dosadores. Estes equipamentos foram adquiridos em 1998.

Figura 7: Dosador volumétrico modelo A-16F – Empresa X RS



Fonte: Imobilizado 2010 Killing

Não foram identificadas despesas com conservação corretiva nestes equipamentos. A vida útil total deste ativo é estimada em 20 anos enquanto a vida útil remanescente é de 8 anos. Estima-se que ao final de sua vida útil, o valor residual deste ativo será de 30% do valor avaliado.

Misturador de tintas de agitação Multiplus – Empresa X RS

Este equipamento é utilizado para agitação e mistura de tintas imobiliárias, e é parte integrante do sistema tintométrico, equipamento este que produz tinta nos

estabelecimentos comerciais dos clientes da Empresa X. O valor avaliado foi de R\$ 50.000,00 (Cinquenta mil reais) referente a 5 misturadores. Estes equipamentos foram adquiridos em 2000.

Figura 8: Misturador de tintas de agitação Multiplus – Empresa X RS



Fonte: Imobilizado 2010 Killing

Não foram identificadas despesas com conservação corretiva nestes equipamentos. A vida útil total deste ativo é estimada em 20 anos enquanto a vida útil remanescente é de 8 anos. Estima-se que ao final de sua vida útil, o valor residual deste ativo será de 30% do valor avaliado.

Misturadores para pasta PVA Steelnox e Plataforma tinta a base de água – Empresa X RS

Estes dois ativos compõem o mesmo equipamento (muito embora no controle patrimonial constem individualizados), o qual é utilizado para a produção de tintas a base de água. O valor avaliado foi de R\$ 700.000,00 (Setecentos mil reais). Estes equipamentos foram adquiridos em 2004 e 2005.

Figura 9: Misturadores para pasta PVA Steelnox e Plataforma tinta a base de água – Empresa X RS



Fonte: (Imobilizado 2010 Killing)

Não foram identificadas despesas com conservação corretiva nestes equipamentos. A vida útil total deste ativo é estimada em 30 anos enquanto a vida útil remanescente é de 25 anos. Estima-se que ao final de sua vida útil, o valor residual deste ativo será de 30% do valor avaliado.

3.9 DEMONSTRAÇÃO DO VALOR JUSTO NO BALANÇO DE TRANSIÇÃO

Diante do Laudo de Avaliação a Valor Justo apresentado anteriormente e conforme a Resolução nº 1.255 de 2009 do CFC e Resolução nº 1.263/2009 do CFC – Interpretação Técnica nº 10/2009 determina que a entidade que adotar esta Norma pela primeira vez pode optar por mensurar o ativo imobilizado ou a propriedade para investimento, na data de transição para esta norma, pelo seu valor justo e utilizar esse valor justo como seu custo atribuído nessa data.

Para adotar este procedimento, a entidade deve observar a Interpretação Técnica IT 10 – Interpretação sobre a aplicação inicial ao ativo imobilizado e à propriedade para investimento.

Para melhor compreensão é elaborado abaixo uma demonstração mensal da aplicação de um bem do ativo imobilizado extraído do Laudo de Avaliação a Valor Justo apresentado anteriormente.

Dados Adicionais a Informação:

- a) empresa apura o seu resultado através do Lucro Real;
- b) empilhadeira Still da Empresa X do CE;
- c) custo da Conta R\$ 30.000,00;
- d) depreciação Acumulada R\$ 6.000,00;
- e) prazo de vida útil de 5 anos conforme IN SRF nº 162/1998;
- f) taxa de depreciação anual é de 20%;
- g) valor justo apurado na avaliação R\$ 34.000,00 não haverá valor residual no final do prazo da vida útil;
- h) nova taxa de depreciação anual é de 10%;
- i) receita fictícia de janeiro em 2010 de R\$ 20.000,00

<u>Balanco Patrimonial em 31/12/2009</u>			
ATIVO		PASSIVO	
Ativo Circulante	<u>36.000,00</u>	Passivo Circulante	<u>0</u>
Bancos C/C	36.000,00		
		Passivo Não-	
		Circulante	<u>0</u>
Ativo Não-Circulante	<u>24.000,00</u>		
Imobilizado	<u>24.000,00</u>	Patrimônio Líquido	<u>60.000,00</u>
Empilhadeiras	30.000,00	Capital Social	50.000,00
Depreciação		Lucros	
Acumulada	-6.000,00	Acumulados	10.000,00
TOTAL	<u>60.000,00</u>	TOTAL	<u>60.000,00</u>

Procedimentos na Contabilidade:

→ Pela transferência da depreciação acumulada para o custo de veículo:

D – Depreciação Acumulada	6.000,00
C - Empilhadeiras	6.000,00

→ Pelo reconhecimento do valor justo da empilhadeira por ocasião do balanço de transição:

Valor justo apurado na avaliação	34.000,00
(-) Custo residual contábil	24.000,00
Total	10.000,00
D – Empilhadeiras	10.000,00
C – Ajuste de Avaliação Patrimonial	10.000,00

→ Pelo reconhecimento dos tributos diferidos:

D – Tributos Diferidos (Conta redutora da conta Ajuste de Avaliação Patrimonial – PL)	2.400,00
C – CSLL Diferida (PNC LP)	900,00
C – IRPJ Diferido (PNC LP)	1.500,00

→ Pelo reconhecimento do encargo de depreciação mensal:

$$34.000,00 \times 10\% / 12 = 283,33$$

Ou,

$$24.000,00 \times 10\% / 12 = 200,00$$

$$10.000,00 \times 10\% / 12 = 83,33$$

$$(200,00 + 83,33 = 283,33)$$

D – Despesa Depreciação	283,33
C – Depreciação Acumulada	200,00
C – Depreciação Acumulada s/Valor Justo	83,33

→ Por ocasião da realização pela depreciação do custo do bem ajustado:

D – Ajuste de Avaliação Patrimonial	83,33
C – Lucros Acumulados	83,33

Obs: Este valor relativo ao valor justo deve ser adicionado no Lalur e no DRA/CSLL.

→ Pela baixa dos tributos diferidos apropriados:

D – CSLL Diferida (PNC LP) ($83,33 \times 9\% = 7,50$)	7,50
D – IRPJ Diferido (PNC LP) ($83,33 \times 15\% = 12,50$)	12,50
C – CSLL Corrente (PC)	7,50
C – IRPJ Corrente (PC)	12,50

D – Lucros ou Prejuízos Acumulados (PL)	20,00
C – Tributos Diferidos (Conta redutora da conta Ajuste de Avaliação Patrimonial – PL)	7,50
C – Tributos Diferidos (Conta redutora da conta Ajuste de Avaliação Patrimonial – PL)	12,50

Procedimentos Tributários:

→ Realização relativa ao Valor Justo que será **ADICIONADA** no Lalur e no DRA/CSLL:

$10.000,00 \times 10\% / 12 = 83,33$

→ Cálculo da Depreciação Acumulada antes do ajuste:

Depreciação Mensal: $30.000,00 \times 20\% / 12 = 500,00$
--

→ Cálculo da diferença de Depreciação a ser **EXCLUÍDA** no Lalur e DRA/CSLL:

Depreciação Mensal	500,00
(-) Depreciação Acumulada	200,00
(=) Valor do Ajuste	300,00

<u>Relatório de Controle da Depreciação de Janeiro em 2010</u>				
Encargo do Mês		Encargo Ajustado		Ajuste no Lalur/DRA CSLL
30.000,00 x 20% / 12 = 500,00	(-)	24.000,00 x 10% / 12 = 200,00	(=)	300,00

Balanco Patrimonial e Demonstração do Resultado em 2010

<u>Demonstração do Resultado de Janeiro de 2010</u>	
Receita Operacional Bruta	20.000,00
(-) Depreciação	283,33
Resultado Antes da CSLL	19.716,67
(-) CSLL (1.755,00 - 7,50 = 1.747,50)	1.747,50
(=) Resultado Antes do IRPJ	17.969,17
(-) IRPJ (2.925,00 - 12,50 = 2.912,50)	2.912,50
(=) Resultado Líquido do Exercício	15.056,67

<u>Eliminação dos Efeitos Tributários de Janeiro de 2010</u>			
<u>DRA / CSLL</u>		<u>LALUR - IRPJ</u>	
Resultado Antes dos Tributos	19.716,67	Resultado Antes dos Tributos	17.969,17
(+) Adições		(+) Adições	
Valor Justo Realizado	83,33	Valor Justo Realizado	83,33
		CSLL	1.747,50
(-) Exclusões		(-) Exclusões	
Depreciação Empilhadeira	300,00	Depreciação Empilhadeira	300,00
(=) Resultado Ajustado	19.500,00	(=) Lucro Real	19.500,00
(x) Alíquota da CSLL	9%	(x) Alíquota do IRPJ	15%
(=) CSLL Devida	1.755,00	(=) IRPJ Devido	2.925,00

<u>Balço Patrimonial de Janeiro em 31/12/2010</u>			
ATIVO	-	PASSIVO	
Ativo Circulante	<u>56.000,00</u>	Passivo Circulante	<u>4.680,00</u>
Bancos C/C	56.000,00	CSLL a Pagar	1.755,00
		IRPJ a Pagar	2.925,00
Ativo Não-Circulante	<u>33.716,67</u>	Passivo Não-Circulante	<u>2.380,00</u>
Imobilizado	<u>33.716,67</u>	CSLL Diferida	892,50
Empilhadeiras	24.000,00	IRPJ Diferida	1.487,50
(-) Deprec. Acumulada	200,00	Patrimônio Líquido	<u>82.656,67</u>
Empilhadeiras / Valor Justo	10.000,00	Capital Social	50.000,00
(-) Deprec. Acumulada / Valor Justo	83,33	Ajuste de Avaliação Patrimonial	9.916,67
		(-) Tributos Diferidos	2.380,00
		Lucros Acumulados	10.063,33
		Lucros Acumulados do Exercício	15.056,67
TOTAL	89.716,67	TOTAL	89.616,67

Diante da demonstração acima se pode observar que a adoção do CPC nº 27 e do ICPC nº 10 em nada afetou a tributação da CSLL e do IRPJ, tendo simplesmente o cuidado de observar os critérios necessários para controle adequado do processo relativo à convergência nacional para as normas internacionais proporcionando transparência e informações mais claras e objetivas aos interessados pela entidade.

É notório que o laudo realizado por profissional competente e aprovado pela Administração da empresa assim como o controle realizado por profissional competente da área contábil ou tributária deve ser elaborado com os cuidados necessários diante das obrigações acessórias que deverão ser entregues possibilitando ao fisco obter de imediato o recolhimento a menor destes tributos.

Por fim, diante deste procedimento devemos observar o cumprimento da legislação societária e tributária, inclusive no que se refere ao diferimento da CSLL e do IRPJ.

4 CONCLUSÃO

A convergência das normas brasileiras para as normas internacionais teve início no Brasil a partir da vigência da Lei nº 11.638/2007 e a divulgação das normas do CPC – Comitê de Pronunciamento Contábil alterando os procedimentos societários e não afetando os procedimentos tributários.

Este trabalho apresentou a contextualização dos cuidados necessários quanto à tributação do ativo imobilizado a valor justo abrangendo os valores constantes no patrimônio das empresas devido à revogação da reavaliação de bens através da Lei nº 11.638/2007 e artigos nº s. 178/187 da Lei nº 6.404/1976 e a possibilidade das empresas procederem à análise dos valores constantes do ativo imobilizado através do CPC nº 27 e ICPC nº 10 a valores justos.

A escolha deste assunto justificou-se em razão das alterações significativas em virtude da convergência nacional as normas internacionais e pela publicação dos diversos CPC's exigindo das empresas e dos profissionais que militam nesta ceara conhecimento das obrigações societárias e fiscais.

Este trabalho teve como objetivo geral apresentar quais os impactos fiscais da avaliação do ativo imobilizado a valor justo na legislação societária e tributária originados da adoção do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC 27 ativo imobilizado, Interpretação Técnica - ICPC 10 que trata de esclarecimentos sobre os pronunciamentos técnicos do CPC 27 e Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC 32 tributos sobre o lucro no âmbito societário e tributário.

A pesquisa teve como objetivo específico Descrever o CPC 27 ativo imobilizado, ICPC 10 e CPC 32 tributos sobre o lucro na legislação societária e tributária através da subjetividade deste modelo de valor justo, apresentar um modelo de laudo realizado por uma empresa do setor de tintas demonstrando os critérios utilizados ao ativo imobilizado a valor justo e demonstrar o cálculo da tributação de um bem do ativo imobilizado a valor justo através de um exemplo prático da diferença dos efeitos de controle societário para o tributário.

O presente trabalho realizado por este Mestrando e a conclusão deste, ficou evidente que a nova norma de convergência nacional no que se refere ao CPC 27 através da obrigação societária em nada alterou a carga tributária das empresas em face da vigência desta norma legal.

Para corroborar a afirmativa deste trabalho, buscou-se através da pesquisa da legislação pertinente e de soluções de consultas e de parecer normativo editado pela Receita Federal do Brasil a confirmação deste trabalho.

Em virtude de todas estas modificações elencadas a partir de 2007 conduzem a efetiva independência das normas contábeis para a empresa consoante que esta em nada interfere a base de cálculo a ser utilizada pelas entidades para apuração de seus tributos.

Muitas foram às dificuldades enfrentadas no decorrer do trabalho, destacam-se como um dos obstáculos as limitações das bibliografias, devido que poucos autores discorrem sobre o tema deste trabalho.

Além disso, a dificuldade da interpretação da legislação tributária brasileira devido à quantidade de normas legais leva aqueles que militam nesta ceara a dúvidas, podemos considerar ainda, que toda a mudança e em muitos casos a subjetividade na interpretação da normal legal obriga a publicação de atos interpretativos a fim de esgotar tais dúvidas o que aconteceu sobre o tema deste trabalho através da publicação do Parecer Normativo nº 1 de 29 de julho de 2011da Receita Federal do Brasil.

Não se pensou em esgotar o tema, mas, sobretudo, fomentar o interesse pela sua discussão, esperando-se que novas e importantes formulações surjam, enfim o tema é bastante amplo, tendo muito a explorar.

REFERÊNCIAS

ABREU, Ana. **Edukbrasil**. 2011. Disponível em: <<http://www.eudkbrasil.com.br>>. Acesso em: 10 nov. 2011.

ANDRADE FILHO, E. O. **Efeitos Tributários da Lei nº 11.638/2007**. São Paulo: Autor, 2008.

AZEVEDO, O. R. **Comentários às novas regras contábeis brasileiras**. 3.ed. São Paulo: IOB, 2009.

BRAGA, H. R.; ALMEIDA, M. C. **Mudanças contábeis na Lei Societária: Lei nº 11.638/2007**. São Paulo: Atlas, 2009.

BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964**. Dispõe sobre o imposto que recai sobre as rendas e proventos de qualquer natureza. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4506.htm>. Acesso em: 25 mar. 2012.

BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre as sociedades por ações. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404consol.htm>. Acesso em: 25 mar. 2012.

BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007**. Dispõe sobre alteração e revogação de dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm>. Acesso em: 25 mar. 2012.

BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009**. Dispõe sobre alteração da legislação tributária. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm>. Acesso em: 25 mar. 2012.

BRASIL. Presidência da República. **Medida Provisória nº 449, de 03 de dezembro de 2008**. Dispõe sobre alteração da legislação tributária. Disponível em: <<http://cfc.jusbrasil.com.br/noticias/333277/medida-provisoria-n-449-de-3-de-dezembro-de-2008>>. Acesso em: 25 mar. 2012.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Parecer Normativo nº 1**. Ano 2011. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 31 ago. 2011.

CARLIN, Everson Luiz Breda; HOOG, Wilson Alberto Zappa. **Normas nacionais e internacionais de contabilidade**: de acordo com as Leis 11.638/07 e 11.941/09. Curitiba: Juruá, 2009.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. **Deliberação CVM nº 583/2009**. Disponível em: <<http://www.cmv.org.br>>. Acesso em: 09 dez. 2012.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.151/2009.** Dispõe sobre aprovação da NBC TG 12 Ajuste a Valor Presente. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1151.doc>. Acesso em: 09 dez. 2012.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.152/2009.** Dispõe sobre aprovação da NBC TG 13 Adoção inicial da lei nº 11.638/2007 e da medida provisória nº 449/2008. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/pronunciamentosindex.php>>. Acesso em: 09 dez. 2012.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.177/2009.** Dispõe sobre aprovação da NBC T 27 Ativo imobilizado. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/pronunciamentoindex.php>>. Acesso em: 09 dez. 2012.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.179/2009.** Dispõe sobre aprovação da NBC T 23 Políticas contábeis, mudança de estimativa e retificação de erro. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/pronunciamentoindex.php>>. Acesso em: 09 dez. 2012.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.189/2009.** Dispõe sobre aprovação da NBC T 32 Tributos sobre o lucro. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/pronunciamentoindex.php>>. Acesso em: 09 dez. 2012.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.253/2009.** Dispõe sobre aprovação da NBC T 19.39 Adoção Inicial das Normas Internacionais de Contabilidade. Disponível em: <http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucaocfc1253_2009.htm>. Acesso em: 09 dez. 2012.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.292/2010.** Dispõe sobre aprovação da NBC TG 04 Ativo intangível. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/pronunciamentosindex.php>>. Acesso em: 09 dez. 2012.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.303/2010.** Dispõe sobre aprovação da NBC TG 01 Redução ao valor recuperável de ativos. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/pronunciamentosindex.php>>. Acesso em: 09 dez. 2012.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.306/2010.** Dispõe sobre aprovação da NBC T 37 Adoção inicial das normas internacionais de contabilidade. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/pronunciamentoindex.php>>. Acesso em: 09 dez. 2012.

FEIRAS DO BRASIL. Disponível em: <http://www.feirasdobrasil.com.br/revista.asp?area=_noticias&codigo=18920>. Acesso em: 26 mar. 2012.

IUDÍCIBUS, S. et al. **Manual de contabilidade societária.** São Paulo: Atlas, 2010.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica.** 6.ed. São Paulo: Atlas, 2007.

_____. _____. 7.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MACHADO. **Capital Aberto**. Disponível em: <<http://www.capitalaberto.com.br>>. Acesso em: 09 dez. 2012.

MARCHEZIN, G.; AZEVEDO, O. R. **As novas alterações nas áreas tributárias, contábil e previdenciária**: comentários às medidas provisórias nº 449/2008 e nº 451/2008. São Paulo: IOB, 2009.

PEREIRA, Vivian. **Expansão da construção civil vai desacelerar em 2011**. Disponível em: <<http://economia.estadao.com.br/noticias/economia,expansao-da-construcao-civil-vai-desacelerar-em-2011,46606,0.htm>>. Acesso em: 25 mar. 2012.
PETERS, M. **Comentários à Lei nº 11.638/2007**. São Paulo: Saint Paul, 2009.

PETRY, Rodrigo. **Varejo deve crescer até 8% em 2011, estima Fecomércio**. Disponível em: <<http://economia.estadao.com.br/noticias/economia+geral,varejo-deve-crescer-ate-8-em-2011-estima-fecomercio,46714,0.htm>>. Acesso em: 25 mar. 2012.

RIBEIRO, M. P. F.; SOUZA, V. P. de. **Elaboração de trabalhos acadêmicos**: monografias (TCC), dissertações, teses e memoriais. Juiz de Fora, MG: [s.n.], 2008.

OBRAS CONSULTADAS

HIGUCHI, H. et al. **Imposto de renda das empresas**. São Paulo: IR Publicações, 2010.

SANTOS, J. L.; SCHMIDT, P.; FERNANDES, L. A. et al. **Manual de práticas contábeis**. São Paulo: Atlas, 2011.