

PROFESSOR SILVÉRIO DAS NEVES

1 – DEPRECIAÇÃO - ASPECTOS SOCIETÁRIOS E TRIBUTÁRIOS APÓS O PADRÃO INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE

1.1 – ASPECTOS DA LEGISLAÇÃO SOCIETÁRIA – LEI Nº 6.404/1976 (LEI DAS SOCIEDADES POR AÇÕES)

"Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

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

I –

II – revisados e ajustados os **critérios utilizados para determinação da vida útil econômica estimada e para cálculo da depreciação, exaustão e amortização.**"

Notas:

(1ª) A matéria prevista no artigo acima encontra-se disciplinada no **Pronunciamento Técnico CPC nº 01** que trata da Redução ao Valor Recuperável dos Ativos. Este pronunciamento estabelece que a empresa deverá **realizar a análise do ativo pelo menos uma vez por ano;**

(2ª) A Receita Federal do Brasil regulamentou o assunto especificado no item II acima através do Parecer Normativo COSIT nº 01, de 29-07-2011.

1.2 – ASPECTOS DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

O art. 40 da Lei nº 12.973/2014 (consolidado no art. 321 do RIR/2018), alterou o art. 57 da Lei nº 4.506/1964, permitindo a **exclusão no LALUR/LACS** da quota de depreciação registrada a menor na **contabilidade** do contribuinte para atender as disposições contidas na legislação societária. O Parecer Normativo COSIT nº 01, de 2011 e os artigos 121 a 124 da IN RFB nº 1.700, de 2017, regulamentam os aspectos tributários.

1.2.1 – PARECER NORMATIVO COSIT Nº 01, DE 2011

O item nº 30 do referido Parecer já exemplificava a questão que seria prevista no **artigo 40 da Lei nº 12.973, de 2014**, observe a seguir:

"30. É importante notar que a diferença do **encargo de depreciação a ser ajustado via Fcont¹ terá como base o valor do ativo calculado com base nos critérios contábeis vigentes em 2007.** Por exemplo, analise-se o caso de uma máquina adquirida pela empresa cujo **valor registrado na contabilidade comercial é de R\$ 22.000,00** (vinte e dois mil reais), e seu **valor constante no Fcont é de R\$ 25.000,00²** (vinte e cinco mil reais). A empresa considerou em

¹ Revogado pelo inciso X do art. 117 da Lei nº 12.973, de 2014 que regulou a contabilidade internacional para fins da tributação federal (PIS, COFINS, CSLL e IRPJ).

² A Diferença de R\$ 3.000,00 (R\$ 25.000,00 – R\$ 22.000,00) refere-se à Perda por Desvalorização de Ativos (Teste de Recuperabilidade previsto no Pronunciamento CPC 01).

PROFESSOR SILVÉRIO DAS NEVES

sua **escrituração** comercial uma **taxa de depreciação no período de 6%** (seis por cento) e **valor residual de R\$ 2.000,00** (dois mil reais), e segundo a **Instrução Normativa SRF nº 162, de 1998³, a taxa de depreciação estabelecida é de 10%** (dez por cento)".

A despesa de **depreciação registrada na contabilidade comercial** no período é de **R\$ 1.200,00** (R\$ 20.000,00 x 6%), enquanto que **para fins fiscais a despesa de depreciação seria de R\$ 2.500,00** (R\$ 25.000,00 x 10%). Portanto, o **ajuste a ser efetuado (LALUR/LACS) é de R\$ 1.300,00** (um mil e trezentos reais)".

CÁLCULOS DA DEPRECIAÇÃO:

- Para efeitos tributários (10% x R\$ 25.000,00) R\$ 2.500,00
- Para efeitos Societários (6% x R\$ 20.000,00) R\$ 1.200,00
- **Exclusão a ser realizada no LALUR/LACS R\$ 1.300,00**

Nota: O valor excluído na parte A, deverá ser controlado na parte B do LALUR/LACS (art. 124, § 4º da IN RFB nº 1.700, de 2017). A partir do período de apuração em que o montante acumulado das quotas de depreciação computado na determinação do lucro real atingir o custo de aquisição do bem, o valor da depreciação, registrado na escrituração comercial, deverá ser adicionado ao lucro líquido para efeito de determinação do lucro real com a respectiva baixa na parte B do LALUR/LACS.

Relativamente aos demais tributos federais o **item nº 31 do Parecer Normativo nº 01, de 2011**, dispõe:

"Por força do art. 21 da Lei nº 11.941, de 2009, o mesmo raciocínio deve ser aplicado na apuração da **base de cálculo** da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (**CSLL**), e **para efeito** do cálculo **dos créditos** no regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o **PIS/PASEP** e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (**COFINS**)".

1.3 - CASO PRÁTICO - DADOS:

Custo de Aquisição de Bem Fixo (Imobilizado)	R\$ 500.000,00
(-) Perda por Desvalorização de Ativos (*)	<u>R\$ 60.000,00</u>
(=) Subtotal	R\$ 440.000,00

(*) Teste de Recuperabilidade

A empresa estipulou um **valor residual de R\$ 40.000,00** para o referido bem e uma taxa de **depreciação anual de 5%** na **avaliação de ativos** em decorrência da previsão contida no § 3º, inciso II, art. 183 da Lei nº 6.404/1976,

³ Taxas atualmente previstas no anexo III da IN RFB nº 1.700, de 2017 e suas alterações.

PROFESSOR SILVÉRIO DAS NEVES

bem como no **Pronunciamento Técnico CPC nº 01**. Para fins tributários o anexo III da Instrução Normativa SRF nº 1.700, de 2017 e suas alterações, define como **taxa anual de depreciação fiscal ou tributária desse bem: 10%**.

BASE DE CÁLCULO:

- **Depreciação Tributária R\$ 500.000,00** (Custo de Aquisição);
 - **Depreciação Societária R\$ 400.000,00 (*)**.
- (*) R\$ 500.000,00 (Custo de Aquisição) – R\$ 60.000,00 (Perda por Desvalorização de Ativos) – R\$ 40.000,00 (Valor Residual).

DEPRECIÇÃO CONTÁBIL, FISCAL E AJUSTES REALIZADOS NO LALUR/LACS	
DEPRECIÇÃO:	
▪ Tributária [10% x R\$ 500.000,00 (dedutível)]	R\$ 50.000,00
▪ Contábil (5% x R\$ 400.000,00)	<u>R\$ 20.000,00</u>
▪ Exclusão Permitida (LALUR/LACS)	R\$ 30.000,00 (*)
(*) Controlar na Parte B do LALUR/LACS.	

REGISTRO CONTÁBIL:

- D – Despesas de Depreciação (ARE)
- C – Depreciação Acumulada [(-) do ANC Imobilizado] 20.000,00

Nota: A diferença entre a depreciação tributária (fiscal) e contábil (veja quadro acima) será excluída na base de cálculo dos tributos incidentes sobre o lucro (CSLL e IRPJ) na Parte A do LACS/LALUR. O valor excluído será controlado na Parte B e será baixado e adicionado na Parte A dos mencionados livros, quando a dedução total (despesa contabilizada mais exclusão nos livros retro mencionados) atingir o custo de aquisição do bem (§ único do art. 321 do RIR/2018).

1.4 – DEPRECIÇÃO: SOCIETÁRIA SUPERIOR À TRIBUTÁRIA

Caso a Depreciação Societária a ser contabilizada seja superior à Depreciação Tributária (Depreciação Fiscal a ser deduzida) a pessoa deverá adotar as determinações constantes no art. 320 do RIR/2018, a saber:

- a Receita Federal do Brasil publicará periodicamente o prazo de vida útil admissível, em condições normais ou médias, para cada espécie de bem, assegurado ao contribuinte o direito de computar a quota efetivamente adequada às condições de depreciação de seus bens, **desde que faça prova dessa adequação, quando adotar taxa diferente;**

PROFESSOR SILVÉRIO DAS NEVES

- o contribuinte ou a autoridade lançadora do imposto sobre a renda, em caso de dúvida, poderá solicitar **perícia do Instituto Nacional de Tecnologia**, ou de outra entidade oficial de pesquisa científica ou tecnológica, hipótese em que prevalecerão os prazos de vida útil recomendados por essas instituições, enquanto estes não forem alterados por decisão administrativa superior ou por sentença judicial, fundamentadas, igualmente, em laudo técnico.

Notas:

(1ª) Se a pessoa jurídica não atender essas determinações o valor do excesso da Depreciação Societária (registrado como custo ou despesa), em relação ao valor dedutível da Depreciação Tributária, deverá ser adicionado na parte A e controlado na parte B do LALUR/LACS. Essa importância poderá ser excluída na parte A do LALUR/LACS com conseqüente baixa do valor correspondente na parte B dos mencionados livros por ocasião da alienação dos bens objeto da referida depreciação;

(2ª) Se o registro do imobilizado for feito por conjunto de instalação ou equipamentos, sem especificação suficiente para permitir **aplicar as diferentes taxas de depreciação de acordo com a natureza do bem**, e o contribuinte não tiver elementos para justificar as taxas médias adotadas para o conjunto, ficará obrigado a utilizar as taxas aplicáveis aos **bens de maior vida útil** que integrem o conjunto.

1.5 – DEPRECIÇÃO DE BENS USADOS

A taxa anual de depreciação tributária de **bens adquiridos usados** será fixada tendo em vista o **maior dos seguintes prazos** (art. 322 do RIR/2018):

I – a metade da vida útil admissível para o bem adquirido novo; ou

II – o restante da vida útil, considerada esta em relação à primeira instalação para utilização do bem.

Caso Prático:

- Equipamento (bem adquirido usado em 25-07-20X6)
- Taxa anual da Depreciação Tributária (Fiscal): 10% aa (10 anos)
- Primeira Instalação desse equipamento: 03-07-20X4, portanto, **2 anos** de utilização em relação à primeira instalação
- 50% do prazo admissível para o bem novo = **5 anos** (10 anos x 50%)
- restante do prazo em relação a 1ª instalação = **8 anos** [10 – 2 (anos)]
- Prazo da Depreciação Tributária a ser utilizado o maior (8 anos):

$$\text{Taxa} = 12,5\% \text{ ao ano} = \frac{100}{8 \text{ anos}}$$

PROFESSOR SILVÉRIO DAS NEVES

1.6 – DEPRECIÇÃO ACELERADA CONTÁBIL

Em relação aos **bens móveis**, poderão ser adotados, em função do número de diárias de operação, os seguintes coeficientes de depreciação acelerada (art. 323 do RIR/2018):

- um turno de oito horas - um inteiro;
- dois turnos de oito horas - um inteiro e cinco décimos; e
- três turnos de oito horas - dois inteiros.

Caso Prático:

- Bem: Equipamento Industrial
- Depreciação Tributária Dedutível para **1 turno: 10% ao ano (a.a.)**
- **Taxa para uso em:**
 - **2 turnos = 15% ao ano** (1,5 x 10%)
 - **3 turnos = 20% ao ano** (2 x 10%)

1.7 – DEPRECIÇÕES ESPECÍFICAS OU ESPECIAIS

Para essa finalidade consultar os artigos 324 a 329 do RIR/2018 para **Depreciação:**

- Acelerada Incentivada (benefício fiscal a ser excluído na parte A e controlado na parte B do LALUR/LACS);
- da Atividade Rural;
- de Máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos destinados à pesquisa tecnológica e ao desenvolvimento de inovação tecnológica;
- de Veículos, automóveis, vagões, locomotivas e tênderes destinados ao ativo imobilizado;
- das microrregiões nas áreas de atuação da Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste (SUDENE) e da Superintendência de Desenvolvimento da Amazônia (SUDAM).