

BSFEAC

UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ  
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUARIAS  
E CONTABILIDADE  
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE

A T I V O      P E R M A N E N T E

JOÃO EUDES DA COSTA

ORIENTADORA: PROF<sup>a</sup>. RUTH C. DE S. PINHO

JUNHO / 95

FORTALEZA - CEARÁ

UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ  
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUARIAS  
E CONTABILIDADE  
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE

BSFEAC

DATA	21/08/95
Nº	21/80/95

21/08/95  
21/80/95  
f. 22

## A T I V O      P E R M A N E N T E

Monografia submetida à Coordenação do curso de Ciências Contábeis como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis

JUNHO / 95

FORTALEZA - CEARÁ

AGRADECIMENTOS

Esta monografia foi submetida como parte dos requisitos necessários a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis, outorgado pela Universidade Federal do Ceará

A citação de qualquer texto desta Monografia é permitida desde que seja feita de conformidade com as normas da ética científica.

-----  
JOÃO EUDES DA COSTA

Monografia aprovada em 22/06/95

-----  
Profa. Ruth C. S. Pinho

Orientadora da Monografia

-----  
Profa. Ma. das G. A. Araújo

Coordenadora do Curso

-----  
Profa. Ma. Naiula M. Pessoa

## 1.0 - AGRADECIMENTOS

\* A Deus, que me dá força, coragem e ânimo, fazendo de mim uma pessoa cheia de perspectivas para vencer na vida através da luta;

\* A minha família e a minha esposa (Núbia) que sempre estiveram ao meu lado, apoiando-me e dando-me tudo o que necessitei para agora tornar-me um profissional;

\* A minha orientadora, Ruth, que soube me ajudar com carinho, quando dela precisei para execução deste trabalho;

\* A todas as pessoas que me apoiaram nos momentos difíceis, fazendo-me crer que a vida precisa de pessoas valentes e corajosas.

## SUMARIO

	PAG.
Apresentação	08
CAPITULO I	09
Introdução	09
CAPITULO II – ATIVO PERMANENTE	11
1.0 INVESTIMENTOS	11
1.1 Introdução	11
1.2 Método de Custo	14
1.2.1 Critérios de avaliação	14
1.2.2 Provisão para perdas em Investimentos	15
1.2.3 Provisão para perdas na Legislação Fiscal	17
1.2.4 Dividendos recebidos	18
1.2.5 Correção Monetária	20
1.2.6 Considerações finais	20
1.3 Método de Equivalência Patrimonial	21
1.3.1 Conceito	21
1.3.2 Investimentos que devem ser avaliados pelo Método de Equivalência Patrimonial	24
1.3.3 Determinação do Patrimônio Líquido da Sociedade Investida	26
1.3.4 Reavaliação de Bens	27
1.3.5 Contabilização dos dividendos	27
1.3.6 Fundamento do ágio ou deságio	28
1.3.7 Amortização do ágio ou deságio	29
1.3.7.1 Contabilização	29
1.3.7.2 Critérios de amortização	29
1.3.8 Contabilização do ajuste da Equivalência Patrimonial	31
1.3.9 Considerações finais	32

2.0	IMOBILIZADO	34
2.1	Conceito	34
2.2	Classificação e conteúdo das contas	35
2.2.1	Considerações gerais	35
2.2.2	Plano de contas	36
2.2.3	Função das Contas	39
2.3	Avaliação do imobilizado	43
2.3.1	Conceito da lei	43
2.3.2	Custo de aquisição	44
2.4	Baixa do Imobilizado	46
2.5	Reavaliação de bens	47
2.5.1	Introdução	47
2.5.2	Bens que podem ser reavaliados	47
2.5.3	Procedimentos para reavaliação	49
2.5.3.1	O laudo de avaliação deve conter	49
2.5.4	Contabilização	50
2.5.5	Aspectos complementares	52
2.6	Depreciação	54
2.6.1	Base de cálculo	54
2.6.2	Estimativa de vida útil e taxa de depreciação	55
2.6.3	Métodos de depreciação	56
2.6.4	Gastos relacionados com bens depreciáveis	61
2.6.4.1	Gastos de Capital	61
2.6.4.2	Gastos do período (despesas)	61
2.7	Amortização	62
2.8	Exaustão	63

3.0	DIFERIDO	65
3.1	Conceituação	65
3.2	Classificação das contas	65
3.3	Considerações sobre os principais exemplos de gastos classificados no Ativo Diferido	69
3.3.1	Gastos de organização	69
3.3.2	Gastos com investigação e desenvolvimento	69
3.4	Critério de Avaliação e Amortização	70
3.5	Exposição de princípios contábeis aplicáveis ao Ativo Diferido	72
4.0	Correção Monetária do Permanente	73
4.1	Pronunciamentos	74
	CONSIDERAÇÕES FINAIS	77
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	79

## APRESENTAÇÃO

O Objetivo deste trabalho é mostrar a importância do Ativo Permanente dentro das atividades operacionais da empresa. É de conhecimento geral que uma empresa pode perder seu poder de competição no mercado se não alocar bens imobilizados adequados para as suas próprias atividades; por outro lado pode decretar sua própria insolvência se não compatibilizar seus investimentos fixos com o seu volume de negócios.

No presente trabalho foram utilizados as definições e objetivos sobre o Ativo Permanente, colhidas do Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações, onde se tem relatada com precisão, a importância do mesmo dentro do patrimônio da empresa, numa visão mais geral.

Serão apresentados também alguns tópicos da Lei das Sociedades por Ações por meio de citações dos artigos e também conclusões sobre o Ativo Permanente, através da interação de obras como Teoria da Contabilidade, Contabilidade Introdutória (Sérgio de Iudicibus) e Introdução à Contabilidade (Milton Augusto Walter). Além disso, alguns tópicos importantes que serão salientados, foram contribuição de boletins da IOB - Informações Objetivas.

Assim, com a associação das idéias das diversas fontes de estudo procuramos aliar os aspectos legais e fiscais vigentes no Brasil, evitando uma visão unilateral do tema em análise, numa abordagem bastante abrangente.

## CAPÍTULO I

### INTRODUÇÃO

Antes de falar-se do Ativo Permanente, analisar-se-á as características do Ativo como um todo. A sua importância decorre da sua íntima relação com despesas e receitas, que constituem a parte dinâmica da empresa.

No Ativo estão classificados todos os bens e direitos de propriedade da empresa que são avaliáveis em dinheiro e que representam benefícios presentes ou futuros para a empresa.

Na verdade, todo ativo, seja um imobilizado; seja um direito a receber; determinada proteção por certo tempo, decorrente de um pagamento já realizado; ou um gasto ativado para amortização futura como despesa, tem características gerais comuns, independentemente de seu tipo específico. No entanto, segundo Sérgio de Iudicibus (1987), a característica fundamental diz respeito a sua capacidade de prestar benefícios futuros à entidade que os tem como propriedade, individual ou conjuntamente com outros ativos e fatores de produção, capazes de se transformar, direta ou indiretamente, em fluxos líquidos de entradas de caixa.

Segundo Sérgio de Iudicibus (1987), todo ativo representa, mediata ou imediatamente, direta ou indiretamente, uma promessa futura de caixa. Quando falamos indiretamente queremos referir-nos aos ativos que a empresa não tem pretensão de vendê-los, como por exemplo o imobilizado, que não faz parte das atividades operacionais da empresa, mas que contribui para o esforço de geração de produtos que mais tarde se transformam em disponível.

Outros ativos, como despesas pagas antecipadamente e gastos ativados em pesquisa e desenvolvimento, não são capazes de gerar fluxos futuros de caixa, mas propiciam melhores condições para que a entidade, como um todo, os gere. Na mesma categoria enquadram-se os gastos pré-operacionais a amortizar. Tais desembolsos criaram condições para que a entidade, ao entrar em seu período operacional, possa receber receitas, beneficiando mais de um período pelo gasto realizado.

No ativo as contas estão agrupadas pela ordem decrescente de liquidez, sendo o Ativo Permanente o último grupo de contas do Ativo e portanto o que apresenta o menor grau de liquidez.

Segundo Milton Augusto Walter (1985), no Ativo Permanente estão classificados os bens de uso por mais de um exercício social, que perdem sua utilidade por desgaste gradativo, ação da natureza ou obsolescência. Esses bens, normalmente, não são objeto de venda, sendo necessários para a empresa atingir os seus objetivos. Servem de instrumentos de produção e comercialização de entidades ou de prestação de serviços.

Do mesmo modo, a empresa pode ter direitos considerados permanentes, por não haver intenção na sua alienação, como ações emitidas por sociedades coligadas ou controladas, direito de uso de telefone, custo de obtenção de direitos de lavra de uma mina etc.

O Ativo Permanente abrange os seguintes subgrupos de contas, os quais serão analisados no próximo capítulo:

- Investimentos
- Imobilizado
- Diferido

BSFEAC

## CAPÍTULO II

### ATIVO PERMANENTE

#### 1.0 INVESTIMENTOS

##### 1.1 Introdução

Dentro desse grupo devem ser classificados os bens e direitos que a empresa não tem a intenção de vender (permanentes) e que não fazem parte do processo operacional da mesma. Assim, exemplificando, se a empresa compra um prédio ou um terreno, do qual não faz uso imediato nas suas operações, enquanto não utilizado deverá ser mantido no grupo Investimentos.

Nesse caso, tais ativos, apesar de sua natureza, devem ser classificados como Investimentos, pelo fato de não estarem sendo usados nas atividades atuais da sociedade e nem haver definição de sua futura utilização nessas atividades. Todavia, a partir do momento em que, no futuro, houver definição e início do projeto de expansão com sua utilização, deverão ser reclassificados de Investimentos para o Ativo Imobilizado.

Outros exemplos de Investimentos são aplicações em ouro, obras de arte, elementos não utilizados nas atividades da empresa e que não, se desvalorizam, mas sim, em muitos casos, têm até um valorização acima da correção monetária.

Porém, os casos mais comuns de investimentos são as aquisições de ações ou quotas de outras empresas, principalmente em coligadas ou controladas, onde a empresa não tem intenção de vendê-las, tendo as mesmas caráter de permanência. O caráter de permanência desses investimentos é claro, pois nenhuma empresa irá adquirir capital de outra empresa para coligação ou controle, se não tiver a firme intenção de manter esse investimento em seu ativo. No caso de compra de ações para especulação, com o objetivo de revenda tão logo a oportunidade de lucro se aproxime, essas deverão ser classificadas no Ativo Circulante ou Realizável a Longo Prazo.

As participações em ações ou quotas, tem dois critérios de avaliação, dependendo do nível de participação acionária e também da relevância do investimento:

- Método de Custo;
- Método da Equivalência Patrimonial.

Antes de estudar-se os métodos acima citados, faz-se necessário definir alguns conceitos básicos, para que se permita um melhor entendimento.

#### A - Investimento Relevante

Relevante é quando o valor contábil do Investimento em cada sociedade coligada ou controlada é igual ou superior a 10% do valor do Patrimônio Líquido da companhia ou no conjunto igual ou superior a 15%. Cabe destacar que somente para efeito de determinar a relevância do investimento são computados também (além do valor contábil do investimento) os créditos da sociedade investidora contra as sociedades coligadas ou controladas. Situando-se entre 10% e 20% só será relevante se a controladora detiver influência na Administração. (Eliseu Martins et alii, 1993).

**B- Investimento irrelevante**

É considerado irrelevante o valor contábil do investimento em cada sociedade controlada ou coligada é inferior a 10% do Patrimônio Líquido da companhia. (Eliseu Martins et alii, 1993).

**C- Empresa Coligada**

Uma empresa é considerada coligada se detém 10% ou mais do capital de outra, sem, no entanto, controlá-la. A participação de 10% do capital de outra é considerada significativa e, portanto, isso evidencia interesse maior e até recíproco entre a empresa que detém as ações e a outra empresa. Os interesses que motivam uma coligação são diversos, e são basicamente operacionais, como a manutenção de um fornecedor ou um canal de vendas importante para a empresa. (Eliseu Martins, 1993).

**D- Empresa Controlada**

Uma empresa é controlada quando outra empresa, diretamente ou por meio de outras controladas, e titular de direitos de sócio que lhe assegure, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores. É evidente que nesse caso a controladora deve ter direta ou indiretamente, ações com direito a voto (normalmente representam ações ordinárias). No entanto, para exercer o controle não é necessário a investidora deter mais de 50% das ações com direito a voto. Em certos casos de sociedades investidas com o capital acionário votante pulverizado, mesmo tendo, por exemplo, 20% das ações com direito a voto, a sociedade investidora pode exercer o controle. (Eliseu Martins et alii, 1993).

**B- Investimento irrelevante**

É considerado irrelevante o valor contábil do investimento em cada sociedade controlada ou coligada é inferior a 10% do Patrimônio Líquido da companhia. (Eliseu Martins et alii, 1993).

**C- Empresa Coligada**

Uma empresa é considerada coligada se detém 10% ou mais do capital de outra, sem, no entanto, controlá-la. A participação de 10% do capital de outra é considerada significativa e, portanto, isso evidencia interesse maior e até recíproco entre a empresa que detém as ações e a outra empresa. Os interesses que motivam uma coligação são diversos, e são basicamente operacionais, como a manutenção de um fornecedor ou um canal de vendas importante para a empresa. (Eliseu Martins, 1993).

**D- Empresa Controlada**

Uma empresa é controlada quando outra empresa, diretamente ou por meio de outras controladas, e titular de direitos de sócio que lhe assegure, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores. É evidente que nesse caso a controladora deve ter direta ou indiretamente, ações com direito a voto (normalmente representam ações ordinárias). No entanto, para exercer o controle não é necessário a investidora deter mais de 50% das ações com direito a voto. Em certos casos de sociedades investidas com o capital acionário votante pulverizado, mesmo tendo, por exemplo, 20% das ações com direito a voto, a sociedade investidora pode exercer o controle. (Eliseu Martins et alii, 1993).

## 1.2 METODO DE CUSTO

São avaliados pelo método de custo todos os investimentos na forma de ações ou quotas em coligadas ou controladas, porém não significativos, ou seja, não relevantes, individualmente ou em seu conjunto. Todavia, de forma resumida, pode-se dizer que, com poucas exceções, se adota o método de custo quando a participação em outra sociedade for inferior a 20% das ações do capital daquela sociedade. Assim, os investimentos feitos com incentivos fiscais na SUDENE, SUDAM, EMBRAER, REFLORESTAMENTO E TURISMO, bem como as participações em companhias telefônicas, e que sejam permanentes, são normalmente avaliados por este método de custo, a não ser nos casos de projetos próprios, enquadrados nas condições de investimentos relevantes em coligadas e controladas. (Eliseu Martins et alii, 1993)

### 1.2.1 Critérios de Avaliação

Segundo Eliseu et alii (1993), as participações no capital social de outras empresas, são avaliados pelo custo de aquisição, que é o valor efetivamente dispendido na transação - podendo ser por subscrição relativa a aumento de capital, caso em que a quantidade de ações ou quotas ao seu preço de emissão, seja pelo valor nominal ou valor superior ao nominal (ágio). Pode ser ainda pela compra de ações de terceiros, quando a base do custo é o preço total pago, deduzido da provisão para perdas prováveis na realização de seu valor, também corrigida quando essa perda for comprovadamente permanente.

### 1.2.2 Provisão para Perdas em Investimentos

Segundo estipulação da lei 6.404/76, deverá ser constituída uma provisão para cobrir as perdas prováveis na realização do valor do investimento quando comprovadas como permanentes.

Normalmente, para determinar se uma empresa investidora tem perdas com seus investimentos em outras sociedades, é necessário saber qual a situação dessas outras sociedades. Para tanto, a base normal é obter as demonstrações financeiras dessas empresas e apurar o valor patrimonial das ações possuídas, para comparar com o valor registrado na conta de investimentos na investidora. Se a empresa onde foi feito o investimento está operando com prejuízos, o valor de seu patrimônio fica reduzido e a comparação acima indicará a necessidade da constituição de uma provisão, pois seria uma perda já comprovada como permanente, a não ser em casos de novos empreendimentos com prejuízos já esperados no início das atividades, porém com sólidas perspectivas de recuperação através das próprias operações futuras.

Um outro caso de perdas já comprovadas como permanentes é o dos investimentos em empresas falidas ou em má situação, ou em empresas cujos projetos não mais sejam viáveis, ou estejam abandonados. Nesses casos, normalmente não haverá recuperação do investimento feito, devendo ser constituída a provisão para perdas.

Como se verifica, o importante é conhecer a situação da empresa onde se efetuou o investimento, procurando-se obter o maior volume de informações possíveis o que, aliás, deveria ser uma prática normal, não somente para fins de contabilização, mas para proteção dos recursos aplicados. Eis algumas delas:

A- Algumas informações de utilidade seriam o conhecimento do projeto e de seus acionistas e dirigentes; se em fase de implantação, e, nesse caso, se a implantação está se processando normalmente ou qual e o nível das dificuldades.

B- Para empresas em operação, informações úteis a essa finalidade poderiam ser:

- Demonstrações financeiras periódicas;
- Situação patrimonial e financeira;
- Evolução dos negócios e situação do mercado;
- Rentabilidade e política de dividendos;
- Grupo a que pertence e sua segurança.

Segundo Eliseu Martins et alii (1993), a obtenção desses dados tem melhorado sensivelmente com a lei 6.404/76 e regulamentações emitidas pela CVM, não só pela maior responsabilidade legal, mas também pelo aprimoramento qualitativo e pelo maior volume de informações e dados nas Demonstrações Financeiras.

Não há dúvida de que a constituição de uma provisão para perdas em investimentos e, em muitos casos, subjetiva e até complexa, conforme as circunstâncias.

Segundo Eliseu Martins et alii (1993) a provisão, além disso, deve ser feita na proporção das perdas esperadas, ou seja, em certas circunstâncias será necessária uma provisão integral (100% do valor do investimento) e, em outros casos, deverá ser de 30%, 40%, 50%, ou outra porcentagem.

Algumas empresas adotam a prática simplista de fazer provisões integrais para seus investimentos feitos com incentivos fiscais, e outras também provisionam 100% pelo fato de terem informações das empresas. Essas práticas não são adequadas, pois se deve verificar a situação da empresa, como já exposto e fazer o julgamento para depois constituir a provisão. (Eliseu Martins et alii, 1993).

### 1.2.3 Provisão para perdas na Legislação Fiscal

A legislação do Imposto de Renda trata também dessa provisão, através do art. 321 de RIR (Decreto n. 85.450, de 04.12.80), aceitando-a como dedutível se atendidos alguns quesitos, como segue:

- I- Constituição depois de 3 anos da aquisição do investimento;
- II- Comprovada como permanente, assim entendida como impossível ou de improvável recuperação.

Determina também à empresa o ônus da prova da perda permanente que justifique a constituição da provisão. Como se verifica, a legislação fiscal aceita a provisão como dedutível, mas estabelece alguns critérios mais rígidos para sua aceitação, mas claramente consonantes com a Lei 6.404/76., exceto na parte referente a dedutibilidade somente após 3 anos da aquisição do investimento. Em certos casos, poderá ser necessária a provisão para atender aos princípios contábeis e a Lei das S/A., antes de decorrido o prazo, ou no próprio exercício da aquisição do investimento, Nessa situação, deve-se contabilizar a provisão no momento necessário apesar de não ser dedutível nesse exercício.

A própria legislação fiscal, aliás, já prevê essa possibilidade ao mencionar que a provisão constituída antes do prazo de 3 anos, poderá ser deduzida, após o decurso desse prazo, para efeito de determinar o Lucro Real, desde que observadas as demais condições. Durante o período em que não é dedutível, tal provisão aparecerá como ajuste no Livro de Apuração do Lucro Real. (Eliseu Martins et alii, 1993).

Deve-se lembrar que a provisão para perdas relativa a investimentos feitos com incentivos fiscais de Imposto de Renda não é dedutível.

#### 1.2.4 Dividendos Recebidos

Os lucros ou dividendos recebidos pela pessoa jurídica, em decorrência de participação societária avaliada pelo custo de aquisição, adquirida até seis meses antes da data da respectiva percepção, serão registrados pelo contribuinte como diminuição do valor do custo e não influenciarão as contas de resultado (art. 2 Decreto 2.072/83)

Do mesmo modo, os lucros ou dividendos recebidos de investimento adquiridos por subscrição, inclusive pelo valor nominal, até seis meses antes, deverão ser registrados como diminuição do custo de investimento.

Segundo Eliseu Martins et alii (1993), esta determinação tem certa lógica porque os lucros apurados antes da data de aquisição das ações ou quotas de capital estão embutidas no seu custo de aquisição. A prova disso é que o valor das ações diminui nas bolsas de valores após o recebimento dos dividendos. Contudo, o prazo de seis meses é uma presunção legal.

Deve-se observar também que os lucros ou dividendos recebidos serão contabilizados como receita no momento em que são declarados e distribuídos, ou provisionados pela empresa investida, não sendo computável na determinação do Lucro Real.

"As ações ou quotas de capital recebidas em bonificação não alteram o valor do investimento, não sendo computadas na apuração do Lucro Real." (art. 257 do RIR/80).

Isto quer dizer que o registro contábil será efetuado somente em relação ao número de ações ou quotas recebidas.

O MAJUR de 1990, página 26, orienta que no caso de investimento avaliado pelo custo de aquisição, as bonificações recebidas da incorporação de lucros ou reservas tributadas na forma do art. 35 da lei n. 7.713/88, serão registradas tomando-se como custo o valor líquido da parcela dos lucros ou reservas capitalizadas. O critério é justo, mas falta a base legal.

O RIR/80 reproduz em seu artigo 267, a restrição criada pelo artigo 84 da lei n. 3.470/58 para a dedução na determinação do Lucro Real, do deságio superior a 10% na alienação de ações, títulos ou quotas de capital em relação ao preço de aquisição. Essa norma legal não se aplica, todavia, as alienações de participações permanentes, conforme explicitadas no parágrafo 1 daquele artigo.

### 1.2.5 Correção Monetária

No encerramento do exercício social a pessoa jurídica investidora deverá efetuar a correção monetária do investimento existente no início do exercício social, aplicando o índice de variação da UFIR entre as datas do balanço anterior e a do balanço a corrigir. Para as participações adquiridas no curso do exercício social, a correção monetária incidirá durante a data do período de aquisição e a do balanço a ser corrigido. As provisões para perdas também devem sofrer correção monetária. (Eliseu Martins et alii, 1993).

### 1.2.6 Considerações Finais

O tratamento tributário dos investimentos avaliados pelo custo de aquisição é bastante injusto em relação aos investimentos avaliados pelo método de Equivalência Patrimonial, porque nas vendas de ações ou quotas possuídas o lucro será sempre maior, pois as ações recebidas em bonificação não tem custo contábil.

O ganho ou a perda na alienação ou liquidação do investimento, será determinado com base no valor contábil, diminuído, da provisão para perdas que tiver sido computada na determinação do Lucro Real (artigo 322 do RIR/88).

### 1.3 MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL

#### 1.3.1 Conceito

O conceito do Método da Equivalência Patrimonial é base no fato de que os resultados e quaisquer variações patrimoniais de uma controlada ou coligada devem ser reconhecidos (contabilizados) no momento de sua geração, independente de serem ou não distribuídos. (Eliseu Martins et alii, 1993).

#### 3.2 Investimentos que devem ser avaliados pelo Método da Equivalência Patrimonial e Considerações Gerais

Ainda, Segundo Eliseu Martins et alii (1993), os investimentos relevantes em coligadas sobre cuja administração a sociedade investidora tenha influência ou participe com 20% ou mais do capital social. No caso de sociedades controladas basta o investimento ser relevante. Considera-se relevante o investimento em sociedade controlada ou coligada, cujo valor contábil seja igual ou superior a 10% do valor do Patrimônio Líquido da pessoa jurídica investidora ou no conjunto das sociedades coligadas e controladas, se o valor é igual ou superior a 15% do Patrimônio Líquido da pessoa jurídica investidora.

Cumprido destacar que se a sociedade investidora é uma companhia aberta, em função da Instrução n. 1 da CVM, todo investimento em controladas, independente de ser relevante ou não, deve ser avaliado pelo Método da Equivalência Patrimonial.

O limite mínimo de 20% de participação, fixado no artigo 248 da lei 6.404/76, para que a sociedade investidora avalie o investimento pelo valor do Patrimônio Líquido, também, não distingue a qualidade de participação societária, podendo ser em ações preferenciais sem direito a voto.

O limite de 20% certamente foi estabelecido em razão do artigo 141, que confere, em qualquer hipótese, a eleição de um membro do conselho de administração com apenas 20% do capital com direito a voto. Aqui cabem duas observações a saber:

1- Que a participação de 20% no capital para eleger um membro do conselho de administração deve ser com direito a voto, enquanto a art. 248 da lei 6404/76 não exige essa condição;

2- Que o conselho de administração só é obrigatório nas companhias abertas e nas de capital autorizado.

A maioria das sociedades anônimas, exceto as grandes, não têm conselho de administração, mas somente diretoria.

A lei 6.404/76 não confere ao acionista minoritário com 20% de ações, mesmo com direito a voto, o direito de eleger um diretor. Se os 20% do capital possuído pela sociedade investidora for em ações preferenciais não há no que falar em direito a eleição de um membro da diretoria. O art. 15 parágrafo 2 da lei 6.404/76 autoriza a companhia a emitir até dois terços do seu capital em ações preferenciais sem direito a voto. Neste caso a sociedade investidora poderá ter o controle do capital, de que trata o parágrafo 2 do artigo 243, com apenas 17% das ações. Existe ainda o caso de controle por acordo de acionistas.

## DEMONSTRAÇÃO PRÁTICA DOS EFEITOS DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL

Para melhor entendimento desses reflexos, examinar-se-á uma mesma situação no método de custo comparado ao da equivalência patrimonial, segundo Eliseu Martins et alii (1993):

Admita-se que uma empresa A, resolveu expandir suas atividades, tendo constituído, em 31.12.X0, uma controlada B, da qual detinha 100% das ações e com um investimento no valor de R\$ 100.000,00. Suponhamos que os resultados das operações da companhia B e a evolução do seu patrimônio sejam como segue:

	19X0	19X1	19X2
Saldo no início do ano	-	100.000	170.000
Mais : lucro do ano	-	30.000	40.000
Mais : correção monetária (50%aa)	-	50.000	85.000
Mais : Integração de Capital	100.000	-	-
Menos: Dividendos distribuídos	-	(10.000)	(15.000)
Saldo no final do ano	100.000	170.000	280.000

A conta de Investimentos estaria registrada, na empresa A, pelos seguintes valores:

	19X0	19X1	19X2
Método de Custo (mais CM de 50%)	100.000	150.000	225.000
Método da Eq. Patrimonial	100.000	170.000	280.000
Diferença não registrada na emp. A			
No ano	-	20.000	25.000
Acumulada	-	20.000	55.000
Valor do investimento por ação;			
Método de Custo	1	1,5	2,25
" da Eq. Patrimonial	1	1,7	2,80
Diferença percentual	0%	13%	24%

Como se verifica a diferença vai se ampliando gradativamente e é decorrente do lucro apurado e não distribuído pela investida. O mesmo ocorrerá com outros acréscimos ou diminuições patrimoniais, reconhecidos no método da equivalência patrimonial e não no método do custo.

A diferença encontrada entre os dois métodos no ano de 19X1 de R\$ 20.000,00, é decorrente do lucro do ano de R\$ 30.000,00 menos os dividendos distribuídos de R\$ 10.000,00. Em 19X2 a diferença acumulada é de R\$ 55.000,00, representada por:

Lucro de 19X1	R\$ 30.000,00
Lucro de 19X2	R\$ 40.000,00
	-----
Total	R\$ 70.000,00

Menos: Dividendos

De 19X1	R\$ (10.000,00)
De 19X2	R\$ (15.000,00)
	-----
Líquido	R\$ 45.000,00

Mais: CM de 50% sobre o lucro não distribuído de 19X1

(R\$ 20.000,00)	R\$ 10.000,00
	-----
Diferença total	R\$ 55.000,00

No ano seguinte, o raciocínio é similar.

### 1.3.3 Determinação do Patrimônio Líquido da sociedade investida

Segundo Eliseu Martins et alii (1993), enumera os seguintes passos para a aplicação da Equivalência Patrimonial:

- O patrimônio líquido deve ser levantado na mesma data do balanço da sociedade investidora ou até sessenta dias antes;
- Se o patrimônio líquido da sociedade investida for apurado em data anterior a do balanço da sociedade investidora, deverão ser feitos ajustes para registrar os fatos extraordinários ocorridos no período;
- Se os critérios contábeis forem diferentes entre a sociedade investidora e a investida, deverão ser feitos ajustes no patrimônio líquido da sociedade investida afim de eliminar as diferenças relevantes desses critérios contábeis;
- Deverão ser eliminados os resultados não realizados do patrimônio líquido da sociedade investida, decorrentes de transações com a sociedade investidora ou com outras sociedades coligadas a investidora ou por ela controladas.

#### 1.3.4 Reavaliação de Bens

Se a controlada efetuar e contabilizar uma reavaliação de seus bens, terá de registrar esse acréscimo no patrimônio líquido em conta específica de Reserva de Reavaliação. Logicamente, a investidora deverá registrar o acréscimo proporcional na conta de investimentos, valor esse que, todavia, não deve transitar por receita. O correto é que tal valor seja creditado também na investidora numa conta de Reserva de Reavaliação, em subconta específica que indique tratar-se de reavaliação de coligada ou controlada. Por esse motivo, o plano de contas deve ter a Reserva de Reavaliação subdivididas em duas subcontas, sendo uma da reavaliação dos próprios ativos da investidora e outra para abrigar as oriundas das reavaliações feitas pela coligada ou controlada. Essa reserva de reavaliação deverá se revertida para lucro acumulado na investidora na mesma proporção da baixa dos ativos reavaliados na investida. (Eli-seu Martins et alii, 1993).

#### 1.3.5 Contabilização dos dividendos

De acordo com a Lei 6.404/76, os lucros ou dividendos pagos ou creditados pela sociedade investida, cujo investimento seja avaliado pelo método da equivalência patrimonial, deverão ser contabilizados na sociedade investidora com uma redução do investimento.

### 1.3.6 Fundamentos do Ágio ou Deságio

Quando da aquisição do investimento deve-se identificar os fundamentos econômicos do ágio ou deságio, os quais poderão ser, segundo Eliseu Martins et alii, 1993:

**A- Valor de mercado dos bens do ativo da sociedade investida superior ou inferior ao valor contábil desses mesmos bens.**

O ágio ou deságio por diferença de valor de mercado dos bens refere-se ao valor proporcional da participação acionária da investidora aplicado sobre a diferença entre o valor de mercado dos bens da empresa investida e o valor líquido dos mesmos.

**B- Lucros ou prejuízos baseados na projeção dos resultados de exercícios futuros;**

Esse ágio ou deságio ocorre quando se paga pelas ações um valor maior (menor) que o patrimonial, em função de expectativa de rentabilidade futura da coligada ou controlada adquirida.

**C- Fundo de comércio, intangíveis, e outras razões econômicas;**

Esse tipo de ágio ocorre com maior frequência por envolver inúmeras situações e abranger diversas possibilidades. O fundo de comércio representa uma gama de fatores intangíveis, como nome e tradição da empresa no mercado, imagem e qualidade de seus produtos, clientela já formada, qualidade e treinamento de seus funcionários, processos técnicos de fabricação, cartas-patentes, licenças etc.

Em razão de grande parte das empresas vir apresentando como fundamentação do valor do ágio, "outras razões econômicas", a CVM, através de seu parecer de orientação n. 15, de 28.12.87, veio restringir tal fundamento, obrigando a divulgação da efetiva razão do ágio.

### 1.3.7 Amortização do Agio ou Deságio

#### 1.3.7.1 Contabilização

As subcontas do ágio ou deságio, serão, como as demais contas do ativo permanente, corrigidas monetariamente. A sua amortização deve ser registrada em conta separada da do custo corrigido e, para fins de balanço, mostradas já pelo valor líquido, mas com indicação de seu valor.

As contrapartidas da amortização do ágio ou deságio são lançadas como despesas (ou receitas) operacionais, no subgrupo Outras Receitas e Despesas operacionais relativas a lucros ou prejuízos de participações em outras sociedades, na conta própria de amortização.

#### 1.3.7.2 Critérios de amortização

Segundo Eliseu Martins et alii (1993), os ágios ou deságios devem ser amortizados com base nos fundamentos econômicos que os geraram, ou seja:

##### A- Pela realização dos ativos;

O ágio ou deságio decorrente da diferença entre o valor de mercado de bens do ativo e o valor contábil na coligada ou controlada desses mesmos bens deverá ser amortizado na proporção em que for sendo realizado na coligada ou na controlada por depreciação, por amortização ou por exaustão dos bens ou por baixa em decorrência de alienação ou de perecimento desses mesmos bens.

B- Por ocasião da realização dos lucros ou prejuízos projetados;

O ágio pago por expectativa de lucros futuros da coligada ou controlada deverá ser amortizado dentro do período pelo qual se pagou por tais futuros lucros, ou seja, contra os resultados dos exercícios considerados na projeção dos lucros estimados e que justificaram o ágio. O fundamento aqui é o de que, na verdade, as receitas equivalentes aos lucros da coligada ou controlada não representam um lucro efetivo, já que a investidora pagou por eles antecipadamente, devendo, portanto, baixar o ágio contra essas receitas. Se os lucros esperados forem maiores do que os que se efetivarem posteriormente a aquisição, deve-se avaliar a necessidade de aceleração da amortização do ágio. Se ocorrerem prejuízos, talvez seja o caso de sua completa amortização.

C- Por fundo de comércio, intangíveis, ou outras razões econômicas;

Nesse tipo de ágio há normalmente mais dificuldades em determinar critérios e bases objetivas de sua amortização, pois seus componentes e fundamentos econômicos são muito subjetivos e não relacionados diretamente com os resultados apurados pela coligada ou controlada de um período particular identificável.

A instrução n. 01 da CVM, em seu item XXIV, estabelece que tal ágio deverá ser amortizado "no prazo estimado de utilização, de vigência ou de perda de substância, ou quando houver baixa em decorrência de alienação ou de perecimento do investimento antes de haver terminado o prazo estabelecido para amortização".

Cabe lembrar que a amortização do ágio e do deságio não é dedutível ou tributável, conforme a legislação atual.

### 1.3.8 Contabilização do ajuste de Equivalência Patrimonial

Segundo Eliseu Martine et alii (1993), poderão ser classificados da seguinte forma:

- Como receita ou despesa operacional, se decorrer de lucro ou prejuízo apurado na sociedade investida;
- Como receita ou despesa não-operacional, se decorrer de variação no percentual de participação da sociedade investidora no capital social da sociedade investida;
- Como reserva de reavaliação, na proporção que corresponder ao percentual de participação aplicado sobre o montante de reserva de reavaliação constituída na sociedade investida;
- Como redução do ágio (fundamento no valor de mercado dos bens) se decorrer da constituição de reserva de reavaliação na sociedade investida. No caso de terem sido reavaliado na sociedade investida bens diferentes do que estão fundamentando o ágio, ou se a reavaliação, for de valor maior do que o ágio, o valor do ajuste do investimento deverá ser registrado em reserva de reavaliação.

### 1.3.9 Considerações finais

O art. 21 do DL n. 1.598/77 declara que em cada balanço, o contribuinte deverá avaliar o investimento pelo valor do patrimônio líquido da coligada ou controlada, de acordo com o disposto do art. 248 da lei 6.404/76, mas não esclareceu se o dispositivo legal é aplicável somente as sociedades por ações ou se extensivo às demais sociedades. A dúvida perdurou até o advento do DL 1.648/78 e do PN n. 107/78, o qual definiu que a partir da vigência do DL acima citado e com a revogação do § 4º art. 20 do DL n. 1598/77, toda pessoa jurídica tributada pelo lucro real que tenha investimento relevante e influente está obrigado a avaliá-lo em função do valor do patrimônio líquido da coligada ou controlada.

De acordo com o item 4 do referido parecer do CST a sociedade, seja por ações, por quotas ou de qualquer outro tipo, seja mesmo firma individual, quando tributada pelo lucro real, deverá avaliar, pelo método de Equivalência Patrimonial, o seu investimento relevante e influente na coligada ou controlada.

Na dúvida o contribuinte jamais deverá avaliar pelo patrimônio líquido porque a falta de avaliação, quando exigido, não acarreta sanção fiscal, mas a avaliação sem preencher as condições legais gera pagamento de imposto de renda como se fosse reavaliação. A infração fiscal pode ocorrer se a investidora não fizer o ajuste de diminuição do patrimônio líquido da coligada ou controlada porque, neste caso, o custo do investimento para determinação do ganho ou perda do capital na alienação será maior.

No caso de a sociedade investidora não integralizar a totalidade do valor das ações ou quotas subscritas, entende-se que, para efeito de ajuste do investimento ao valor do patrimônio líquido da coligada ou controlada, devera ser subtraído da conta de investimentos a parcela a integralizar. Se não for feito essa dedução, o ajuste ficará distorcido de vez que capital da coligada ou coligada deverá ser subtraído o valor a integralizar.

As participações recíprocas entre uma companhia e suas coligadas, salvo as exceções previstas, são vedadas pelo art. 244 da lei n. 6.404/76.

O art. 296 parágrafo 3, dessa lei, manda eliminar, no prazo de 5 anos a contar da data de sua entrada em vigor, as participações recíprocas vedadas.

A resolução n. 484 do Banco Central do Brasil e a instrução n. 1/78 da CVM, regulam nas respectivas áreas de sua competência, o ajuste dos investimentos em caso de participação recíproca.

A legislação fiscal deveria prever o ajuste dos investimentos quando a participação fosse recíproca ou a coligada ou controlada participasse indiretamente no capital da sociedade investidora. Mesmo no silêncio da lei fiscal, parece que a contrapartida do ajuste de investimento, quando decorrente de ajuste de investimento já efetuado pela coligada ou controlada em razão de sua participação direta ou indireta no capital da sociedade investidora, seria tributável por representar, na verdade, uma reavaliação do ativo.

## 2.0 IMOBILIZADO

### 2.1 CONCEITO

Também chamado ativo fixo, o ativo imobilizado segundo Sérgio de Iudicibus et alii (1983), é a parcela do ativo que, representando inversões básicas e permanentes na empresa, se compõe de elementos que servem a vários ciclos operacionais e, portanto, não se destinam a venda. Estão incluídos entre tais elementos, também, os recursos aplicados ou já destinados a bens de natureza tangível e intangível, mesmo que ainda não estejam em operação, mas que se destinem a tal finalidade, tais como: construções em andamento, importações em andamento, adiantamento para inversões fixas, etc.

Deve-se observar que as inversões realizadas em bens de caráter permanente, mas não destinados ao uso nas operações, e que poderão vir a ser utilizadas em futuras expansões, como pode ocorrer com terrenos e outros bens imóveis, deverão ser classificados, enquanto não definida sua destinação, no grupo de Investimentos e não no grupo de Ativo Imobilizado. A sua transferência para o imobilizado se dará quando definida sua utilização e iniciada a fase de expansão. (Eliseu Martins et alii, 1993)

## 2.2 CLASSIFICAÇÃO E CONTEUDO DAS CONTAS

### 2.2.1 Considerações Gerais

Para o desenvolvimento do processo produtivo, há necessidade de um conjunto coordenado de bens instrumentais que possam ser operados visando a fabricação de outros bens, objeto de comercialização. Esses bens adquiridos pela empresa são registrados e classificados no ativo imobilizado, com respeito a sua natureza e aos tipos de apropriação de seus custos, da seguinte maneira, conforme Milton Augusto Walter (1985):

**A- Bens Tangíveis** - Que tem um corpo físico, tais como: terrenos, obras civis, máquinas, móveis, veículos, benfeitorias em propriedade arrendada, direitos sobre recursos naturais, etc.

**B- Bens Intangíveis** - São os que cujo valor não consiste em qualquer propriedade física, mas nos direitos de propriedade que são legalmente conferidos aos seus possuidores, tais como: patentes, direitos, marcas, etc.

O imobilizado deve ter contas para cada classe principal do ativo, para que seja registrado o seus custos e as correções monetárias correspondentes, assim também com as depreciações acumuladas, que devem estar em contas à parte, mas classificadas como redução do ativo, e com idêntica segregação por classe dada ao custo corrigido. Tais contas de depreciações acumuladas também receberão os acréscimos das correções monetárias respectivas. (Eliseu Martins et alii, 1993)

### 2.2.2 PLANO DE CONTAS

As empresas devem levar em consideração as suas necessidades e características essenciais para a elaboração do seu plano de contas do imobilizado. Podendo fazer a separação do imobilizado em dois grandes grupos, conforme Eliseu Martins et alii (1993):

**A- Bens em operação-** que são todos os bens já em utilização na geração da atividade ou objeto da sociedade;

**B- Bens em andamento-** onde se classificam todas as aplicações de recursos de imobilizações (bens ou direitos que ainda não estejam operando).

Essa separação é importante na análise das operações da empresa, particularmente na apuração de índices e comparações entre as receitas e o imobilizado, sendo melhor utilizado quando se usa o imobilizado em operação, que está gerando receitas.

O plano de contas sugerido consta de:

#### BENS EM OPERAÇÃO - CUSTO CORRIGIDO

- Terrenos
- Obras preliminares e complementares
- Obras civis
- Instalações
- Máquinas, aparelhos e equipamentos
- Equipamentos em processamento de dados
- Móveis e utensílios
- Veículos
- Ferramentas
- Peças e conjunto de reposição
- Marcas, Direitos e Patentes industriais
- Florestamento e reflorestamento
- Direitos sobre recursos naturais, outros
- Benfeitorias em propriedades arrendadas

#### DEPRECIÇÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO ACUMULADA CORRIGIDA

(contas credoras)

- Obras preliminares
- Obras civis
- Instalações
- Máquinas, aparelhos e equipamentos
- Equipamentos em processamentos de dados
- Móveis e utensílios

- Veículos
- Ferramentas
- Peças e conjunto de reposição
- Marcas, direitos e patentes industriais
- Florestamento e reflorestamento
- Direitos sobre recursos naturais, outros
- Benfeitorias em propriedades arrendadas

#### IMOBILIZADO EM ANDAMENTO - CUSTO CORRIGIDO

-Bens em uso na fase de implantação

a) custo corrigido (por contas)

b) Depreciação acumulada corrigida (por contas)

- construções em andamento
- importações em andamento de bens do immobilizado
- adiantamentos para inversões fixas
- almoxarifado de inversões fixas

Observe que o elenco anterior sugerido está mais voltado para empresas industriais e comerciais, não abrangendo ramos específicos, como por exemplo:

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

- **atividade agrícola** - Tem no imobilizado contas para as culturas permanentes, como as de café e outras que produzem frutos por diversos anos (custo corrigido e depreciação acumulada).

- **navegação aérea e marítima** - Tem no imobilizado as contas necessárias para as aeronaves e turbinas para os aviões e outras embarcações, além das peças e conjunto de reposição respectivas.

### 2.2.3 FUNÇÃO DAS CONTAS

Sumariamente, será exposto o conteúdo de cada conta acima citada, conforme Eliseu Martins et alii, 1993)

#### A) Bens em operação

##### - Terrenos

Registra a aquisição de terrenos destinados ao funcionamento da empresa

##### - Obras Preliminares e complementares

Abrange esta conta todos os melhoramentos e obras integradas aos terrenos, bem como os serviços e instalações provisórias necessárias ao andamento das obras.

##### - Obras civis

Engloba os edifícios que estão ocupados pela administração, os edifícios da fábrica, os edifícios das filiais, depósitos, etc.

**- Instalações**

Registra os valores originais de aquisição de bens que, apesar de integradas aos edifícios, devem ser segregadas das obras civis, como por exemplo as instalações, elétricas, hidráulicas, frigoríficas, etc. Pois ambas tem vida útil e depreciações diferentes.

A conta de instalações deve referir-se sempre a equipamentos e materiais com a características de serviços indiretos e auxiliares ao processo principal da empresa. No entanto, dependendo do processo produtivo da empresa, algumas instalações não são auxiliares, mas a fonte principal geradora de seu produto ou serviço e, nesse caso, sua classificação deve ser na conta de Máquinas e Equipamentos, como por exemplo, num frigorífico, os equipamentos e instalações frigoríficas não devem estar na conta de instalações, já que não representam serviços auxiliares, mas principal.

**- Máquinas, aparelhos e equipamentos**

Registra todo o conjunto dessa natureza utilizado no processo de produção da empresa.

**- Equipamentos de processamentos eletrônicos de dados**

Nesta conta são contabilizados os equipamentos de processamento de dados (HARDWARE) adquiridos pela empresa.

**- HARDWARE é a parte física do computador**

Os programas desenvolvidos ou adquiridos pela empresa, devem ser apropriados dentro do próprio exercício, em razão da relação custo/benefício, dependendo da relevância do valor.

Nos casos de grandes sistemas, envolvendo valores significativos, e desde que façam parte de um plano de implantação, reorganização ou reestruturação de sistemas, devem ser contabilizadas no Ativo Diferido e amortizadas em função da expectativa de períodos a serem beneficiados.

**- Móveis e utensílios**

Essa conta abriga todas as mesas, cadeiras, arquivos, máquinas de calcular, máquinas de escrever e outros artigos dessa natureza que tenham vida útil superior a 1 ano.

**- Veículos**

Registra todos os veículos de propriedade da empresa. Os veículos de uso direto na produção, como empilhadeiras e similares, podem ser registradas na conta de Equipamentos.

**- Ferramentas**

Registram-se todas as ferramentas de vida superior a 1 ano. É aceitável lançar diretamente em despesas as ferramentas e similares de pequeno valor, mesmo quando de vida útil superior a 1 ano.

**- Peças e conjunto de reposição**

São registradas nesta conta as peças (ou conjunto já montados) destinados a substituição em máquinas e equipamentos, aeronaves, embarcações, etc. Tais substituições podem ocorrer na manutenção periódica de caráter preventivo de segurança, em caso de quebras ou avarias.

Essas peças devem ser contabilizadas como adições ao imobilizado, e as peças substituídas devem ser baixadas quando da troca.

No entanto, essa baixa e a adição parcial em muitos casos não são praticamente possíveis, por não ter a empresa a identificação do custo da peça substituída, já que o equipamento a que pertence está registrado pelo valor total. Nesse caso, não efetiva a baixa da peça substituída, apropriando nesse momento para despesa a nova peça substituída.

**- Marcas, Direitos e patentes industriais**

Registra ativo intangíveis, englobando os gastos com registro de marca, nome, invenções próprias, além de desembolsos a terceiros por contratos de uso de marcas, patentes ou processos de fabricação (tecnologia).

**- Florestamento e reflorestamento**

Registra todos os custos acumulados relativos a projetos de florestamento e reflorestamento de propriedade da empresa.

**- Direitos sobre recursos naturais - outros**

Engloba contas relativas aos custos incorridos na obtenção de direitos de exploração de jazidas de minério, pedras preciosas e similares.

**- Benfeitorias em propriedades arrendadas**

Registra os gastos com as construções e instalações que se incorporam ao imóvel arrendado.

## B) Imobilizado em andamento

- Enquanto a propriedade imobiliária estiver em construção e, portanto, não podendo ser usado no processo operacional da empresa, as inversões realizadas devem ser registradas em uma conta que indique imobilizações em curso. Quando a propriedade estiver pronta, em condições de entrar em uso, o custo final da obra será transferido para uma conta representativa de imóveis em uso.

## 2.3 AVALIAÇÃO DO IMOBILIZADO

### 2.3.1 Conceito da lei

Os critérios de avaliação dos elementos do ativo imobilizado definidos pela lei n. 6404/76 são reproduzidos a seguir:

"Os direitos classificados no imobilizado pelo custo de aquisição, deduzido do saldo da respectiva conta de depreciação, amortização e exaustão."art. 188 item V.

Isto significa que os elementos do ativo imobilizado deverão ser avaliados pelo custo de aquisição corrigido monetariamente, deduzido dos saldos das respectivas contas de depreciação, amortização ou exaustão, também corrigidas monetariamente. Os ativos adquiridos precisam incluir, segundo Iudicibus (1983):

- Fretes, taxas alfandegárias, impostos e taxas, custos de manuseio e estocagem, custos de instalação e todos os demais gastos necessários para colocá-lo em atividade

### 2.3.2 CUSTO DE AQUISIÇÃO

São considerados como custo de aquisição todos os gastos relacionados com a aquisição do elemento do ativo imobilizado e tudo mais que se torne necessário para colocá-lo em local e condições de uso no processo operacional da companhia.

Segundo Eliseu Martins et alii (1993), no custo de aquisição dos elementos do ativo imobilizado serão incluídos.

#### a) Bens comprados de terceiros

Além do valor do bem devem ter incluídos os fretes, seguros, impostos, comissões, desembarque alfandegário, custos com escrituras e outros, serviços legais bem como os custos de instalação e montagem, ou seja, devem ser incorporados todos os custos ligados diretamente na aquisição do bem.

#### b) Bens construídos

Os custos dos bens construídos devem além dos materiais comprados, incluir também os de mão de obra e seus encargos próprios ou de terceiros, e outros custos diretos e indiretos relacionados com os bens construídos.

**c) Bens recebidos por doação**

Os bens recebidos a título de doação, sem ônus para a empresa, como, por exemplo, terreno doado por prefeitura como incentivo para instalação de uma indústria no município, devem ser contabilizados pelo justo valor de mercado, a crédito da conta específica de Reserva de Capital (art. 188 & 1. letra D da lei 6404/76).

Num melhor entendimento fiscal para a empresa estes bens devem ser contabilizados sempre na conta específica de Reserva de Capital, pois, se tal crédito for contabilizado em conta de resultado, ele será tributável, pois gerará uma receita.

**d) Bens incorporados para formação do capital social**

Os bens do ativo imobilizado incorporados ao patrimônio líquido da empresa em formação do capital social serão contabilizados pelo seu valor de avaliação, conforme art. 8. da lei 6404/76, descrito a seguir:

A avaliação dos bens será feita por três peritos ou por empresa especializada, nomeados em assembléia geral dos subscritores, convocada pela empresa e presidida por um dos fundadores, instalando-se em primeira convocação com a presença de subscritores que representem metade, pelo menos, do capital social, e em segunda convocação com qualquer número.

## 2.4 BAIXA DO IMOBILIZADO

Os elementos retirados do ativo imobilizado em decorrência de sua alienação, liquidação ou baixa por perecimento, extinção, desgaste ou obsolescência, deverão ter seus valores contábeis baixados das respectivas contas do ativo imobilizado. O registro da retirada envolve um crédito a conta de custo corrigido e um débito a respectiva conta de depreciação acumulada, cujas contrapartidas serão lançadas em uma conta de resultado do período que irá registrar o valor líquido do bem baixado, o valor da alienação, e como saldo, o ganho ou perda.

Portanto, quando da retirada de um bem do ativo imobilizado, torna-se necessário conhecer o custo original e a data da aquisição, para determinar o seu custo e a respectiva depreciação acumulada, ambos devidamente corrigidos, requerendo a manutenção de adequados registros de controles sobre os elementos do ativo imobilizado.

## 2.5 REAVALIAÇÃO DE BENS

### 2.5.1 Introdução

A possibilidade das sociedades terem o seu ativo avaliado a valor de mercado foi introduzido pela Lei 6.404/76 em seu artigo 182, parágrafo 3.

"Serão classificadas como reservas de reavaliação as contrapartidas de aumentos de valor atribuído a elementos do ativo em virtude de novas avaliações com base em laudo pericial nos termos do art. 8., aprovado em assembléia geral."

O valor de mercado do bem é determinado por laudo de peritos avaliadores. A diferença encontrada, quando positiva para um conjunto de bens de mesma natureza, representa a reavaliação a qual é debitada no respectivo ativo e creditada em conta de reserva de reavaliação, esta classificada no patrimônio líquido, pela parcela que exceder o antigo valor contábil. (Eliseu Martins et alii, 1993)

### 2.5.2 BENS QUE PODEM SER REAVALIADOS

A lei das sociedades por ações permite a reavaliação de elementos do ativo. Entretanto, a Comissão de Valores Mobiliários - CVM, em sua deliberação n. 27, de 05.02.86, aprovando deliberação do Instituto Brasileiro de Contadores - IBRACON, restringe a aplicação da reavaliação aos bens do ativo imobilizado. (Eliseu Martins et alii, 1993)

Como a Legislação Fiscal menciona bens do ativo permanente, exceto investimentos avaliados pela Equivalência Patrimonial, caso a empresa efetue reavaliações do ativo circulante ou realizável a longo prazo, o valor resultante será tributado no próprio período, com base na reavaliação.

Segundo Eliseu Martins et alii (1993), o procedimento correto sob o ponto de vista contábil é que a reavaliação, quando feita, deve ser de todos os bens do ativo imobilizado, para homogeneização do critério de avaliação. Entretanto, tem sido aceita a reavaliação parcial desde que feita para todos os itens de um mesmo conjunto ou todos os itens da mesma natureza de um determinado conjunto.

**As hipóteses possíveis de reavaliação são, segundo Eliseu Martins et alii (1993):**

- reavaliação voluntária de ativos próprios;
- reavaliação de ativos por controladas e coligadas;
- reavaliação na integralização de capital em outra empresa com conferência de bens;
- reavaliação em fusão, incorporação ou cisão de empresas.

### 2.5.3 PROCEDIMENTOS PARA REAVALIAÇÃO

A reavaliação é um procedimento espontâneo da entidade e deverá estar fundamentada em laudo, elaborado por três peritos ou por uma empresa especializada e aprovada pela assembleia-geral, no caso de sociedades anônimas ou em reuniões de quotistas, diretores etc., em caso de outros tipos de sociedades.

A reavaliação deverá tomar como base, o valor de reposição dos bens.

#### 2.5.3.1 O LAUDO DE AVALIAÇÃO DEVE CONTER

Conforme Eliseu Martins et alii (1993), deve constar no laudo de avaliação:

- descrição de cada bem avaliado;
- identificação contábil;
- critérios utilizados para avaliação;
- vida útil remanescente do bem;
- data de referência da avaliação.

A reavaliação deve ser registrada na data de sua aprovação pelos acionistas ou cotistas. Caso haja defasagem entre a data de registro e a data do laudo de avaliação, os valores do laudo deverão ser atualizados até a data do seu registro.

O valor da reavaliação é a diferença entre o valor da nova avaliação do bem (constante do laudo) e o valor líquido contábil do bem (custo corrigido - depreciação acumulada) na data da avaliação.

Na hipótese do valor apurado para o conjunto de bens ser negativo, não existe registro de reavaliação, entretanto deve-se analisar as causas que originaram esta suposta perda, pois poderá ter decorrido de uma causa atípica do mercado no momento. Caso fique comprovada que o valor contábil estar acima da capacidade de recuperabilidade dos bens, deve-se considerar a necessidade de constituição de uma provisão para perda ou aceleração da depreciação.

#### 2.5.4 CONTABILIZAÇÃO

A Lei 6.404/76 menciona que as reavaliações serão contabilizadas como "reserva de reavaliação", no patrimônio líquido.

É possível a contabilização em subcontas próprias para cada natureza de bem reavaliado. Estas subcontas podem ser substituídas por controles do sistema analítico dos bens, que permita identificar os valores realizados a cada período, para fins tributários e de transferência para lucros acumulados.

O valor de reserva de reavaliação é baixado com reversão para lucros acumulados à medida que o bem reavaliado for sendo realizado por:

- depreciação;
- amortização;
- exaustão;
- alienação, sob qualquer forma;
- baixa.

Conforme Eliseu Martins et alii (1993), este procedimento atende a técnica contábil, pois a incorporação a lucros acumulados correspondente a efetiva realização da "receita" potencial, registrada por ocasião da constituição da reserva de reavaliação. Deve-se observar que esta transferência é realizada dentro do patrimônio líquido, logo, não afeta o resultado do exercício. O efeito tributário desta realização também não deve afetar o resultado do exercício.

O registro da realização da reserva a crédito da conta de lucros acumulados, sem transito pela conta do resultado do exercício, é de observância obrigatória pelas companhias abertas, por determinação da Comissão de Valores Imobiliários - CVM, que excepciona desse procedimento apenas as reavaliações realizadas antes de janeiro de 1.986.

De acordo com a boa técnica contábil, os valores do imposto de renda e da contribuição social incidentes sobre a reserva de reavaliação realizada, também devem ser contabilizadas em lucros ou prejuízos acumulados. Este procedimento evita que se apropriem ao resultado do exercício despesas sem a correspondente receita, já que essa foi apropriada diretamente a lucros ou prejuízos acumulados pela realização da reserva de reavaliação.

## 2.5.5 ASPECTOS COMPLEMENTARES

A reavaliação não será computada no lucro real enquanto mantida em conta de reavaliação, desde que mantidos os controles que permita identificar os bens reavaliados (art. 326 do RIR/80).

**A tributação ocorrerá (parágrafo 3. do art. 326 do RIR/80)**

a- no período-base em que a reserva for utilizada para aumento de capital social, no montante capitalizado, ressalvado a hipótese adiante comentada;

b- em cada período-base em que a reserva for utilizada para aumento de valor dos bens reavaliados que tenham sido realizado no período, inclusive mediante:

- 1- alienação, sob qualquer forma;
- 2- depreciação, amortização ou exaustão;
- 3- baixa por perecimento;
- 4- transferência do ativo permanente para o ativo circulante ou no realizável a longo prazo.

Excepciona-se da regra da letra "a", a reserva de reavaliação de imóveis, cuja capitalização não implica imediata tributação, desde que o valor da reavaliação fique registrado no ativo permanente, em subconta distinta da que registra o valor original corrigido do bem, para ser computada na apuração do lucro real nas situações mencionadas nos números 1 a 4 da letra "b" de conformidade com o art. 3 do decreto lei n. 1978/82. Essa exceção aplica-se também, à reserva de reavaliação de patentes ou de direitos de exploração de patentes, quando decorrentes de pesquisa ou tecnologia desenvolvidas em território nacional por pessoa jurídica domiciliada no país (art. 20 do decreto lei n. 2.323/87).

A CVM, em sua instrução n. 189, de 25/06/92 estabeleceu que os valores registrados em 31 de dezembro de 1991, a título de reserva de reavaliação constituída em 1990, e que conseqüentemente, reduziram a correção monetária complementar do IPC(1) em relação ao BTNF, prevista no art. 3 da lei 8200/91, deve ser transferido para lucros ou prejuízos acumulados. Caso a companhia tenha exercido a opção pela correção especial(2) facultada pelo art. 2 da mesma lei, a reavaliação existente mesmo que constituída anteriormente a 1990, ate o limite da correção monetária especial, deve ser transferida para a conta de reserva de capital.

Os valores transferidos devem ser registrados em contas retificadoras da reserva de reavaliação. Estes registros ocorrem em 1992, mas deverão ser feitos pelo valor de 31/12/91, líquido dos efeitos tributários. A utilização de uma conta retificadora de reserva de reavaliação, permite que a sociedade mantenha um efetivo controle da reserva, para fins societários e fiscais.

---

(1) A correção monetária complementar do IPC é a diferença verificada, no ano de 1990, decorrente da subavaliação do BTNF, que poderá ser deduzida na determinação do Lucro Real, em quatro períodos-base, a partir de 1993, à razão de 25% ao ano, quando se tratar de saldo devedor e de acordo com o critério utilizado para determinação do lucro inflacionário realizado, quando se tratar de saldo credor. (Lei 8.200/91 art. 3o.)

(2) A correção monetária especial do artigo 2o., permite às empresas corrigir por um índice à sua escolha, os seus ativos, além da correção monetária da UFIR, servindo de base para dedução, na determinação do Lucro Real, a partir do período-base de 1993 de depreciação, amortização, exaustão ou baixa a qualquer título, dos bens e direitos. (Lei 8.200/91 art. 2o. Parágrafo 3)

## 2.6 DEPRECIACAO

Uma vez que o imobilizado presta serviços para a entidade por diversos períodos, esse custo deve ser transferido, de forma proporcional e gradativa, do ativo imobilizado para o resultado do exercício ao longo dos anos em que se estima que esse bem devesse ser útil para a empresa. Essa alocação do custo é feita na forma de depreciação para bens tangíveis sujeitos a desgastes ou deterioração pelo uso e/ou ação da natureza, ou por obsolescência, inclusive da que decorre de avanços tecnológicos. (Milton Augusto Walter, 1985)

### 2.6.1 BASE DE CALCULO

A base de cálculo da depreciação será, segundo Sérgio de Iudicibus et alii (1983):

- 1- Custo corrigido, assim entendido o custo histórico ajustado pela correção monetária;
- 2- Valor da reavaliação decorrente de novas avaliações efetuadas no ativo imobilizado.

A técnica contábil manda que o valor residual do bem deve ser computado como dedução do seu valor total para determinar o valor-base de cálculo da depreciação. Todavia, na prática, esse procedimento não vem sendo adotado, pois é bastante difícil estimar o valor residual, principalmente numa economia inflacionária" como a nossa.

O valor residual contábil corresponde ao valor do imobilizado acrescido da correção monetária menos o valor das depreciações efetuadas até a data em que se está verificando o valor residual ou nas datas de balanço.

## 2.6.2 ESTIMATIVA DE VIDA ÚTIL E TAXA DE DEPRECIACÃO

As empresas brasileiras, na sua maioria, adotam os períodos aceitos ou recomendados pela jurisprudência administrativa do Imposto de Renda como base para o limite de vida útil estimada ou provável do bem imobilizado e, conseqüentemente para a determinação das taxas de depreciações, pois as mesmas são fixadas em função do período de vida útil do bem. (Sérgio de Iudicibus et alii, 1983)

Citar-se-á abaixo a vida útil estimada e as respectivas taxas de depreciação mais comumente utilizadas para os bens do imobilizado.

IMOBILIZADO	VIDA ÚTIL ESTIMADA	TAXA DE DEPRECIACÃO
Terrenos	indeterminada	não existe
Edifícios	25 anos	4%
Instalações	10 "	10%
Maq. e Equip.	10 "	10%
Mov. e Utens.	10 "	10%
Veículos	5 "	20%
Equip. Inform.	5 "	20%

2.6.3 MÉTODOS DE DEPRECIACÃO

Vários são os métodos de depreciação mencionados pelos autores. Contudo poucas são os realmente usados. Abordaremos neste trabalho apenas quatro métodos. A explicação dos 02 primeiros métodos em apreço será feita com base no seguinte exemplo hipotético: (Sérgio de Iudicibus et alii, 1983)

Custo do bem	R\$ 1.800,00
(-) Valor residual- quantia a ser recebida pela venda do bem quando este não for mais útil	R\$ (300,00)
Total da depreciação a ser considerada como despesa durante a vida útil do elemento	----- R\$ 1.500,00
Vida útil estimada	05 ANOS

A- Métodos das quotas constantes

A depreciação por este método é calculada, dividindo-se o valor a ser depreciado pelo tempo de vida útil do bem. É um método usado universalmente em vista da sua grande simplicidade de cálculo e de funcionamento. Sendo representada pela seguinte formula:

$$\text{DEPRECIACÃO} = \frac{\text{Custo corrigido} + \text{eventuais realizações} - \text{valor residual}}{\text{período de vida útil}}$$

Aplicada a fórmula ao exemplo acima, teremos:

$$\text{Quota anual de depreciação} = \frac{1.800 - 300}{05} = \text{R\$ } 300 \text{ ou } 20\%$$

## B - Método da soma dos dígitos ou degressivo

Este método proporciona quotas de depreciações maiores no início e menores no final da vida útil, proporcionando certas vantagens, segundo Sérgio de Iudicibus (1983), tais como:

### B-1 - VANTAGENS FISCAIS

Estas vantagens são óbvias, de vez que o custo da depreciação é um dos componentes que afetam o lucro tributável. As quotas maiores de depreciação no início da vida útil do bem, significa menores impostos, e isto é vantajoso para a empresa, embora se saiba que, ao final, os impostos serão maiores, em vista das quotas de depreciações menores. De qualquer forma, existe a postergação do imposto de renda, beneficiando as empresas nos primeiros anos.

### B-2 - DIMINUIÇÃO DO RISCO DE PREJUÍZOS

Quando ocorre a baixa de um bem antes do término da depreciação, o restante do custo a amortizar é contabilizado como prejuízo. Ora, é evidente que o método da soma dos dígitos diminuem as possibilidades de prejuízo desta espécie, porque em relação aos outros métodos os seus saldos a amortizar são sempre menores.

### B-3 - MAIOR UNIFORMIDADE NOS CUSTOS

A maioria dos bens depreciáveis necessita de manutenção e reparos. Quando são novos, tais despesas não existem, ou são insignificantes. Quando, porém, vão-se tornando mais velhos, os referidos encargos aumentam significativamente. Este crescimento das despesas de manutenção e reparos pode ser compensado pelo uso do método de depreciação degressivo, ficando mais uniformes os custos globais da empresa.

De acordo com este método, as quotas de depreciação são calculadas da seguinte forma:

a - Somam-se os algarismos que compõem o número de anos de vida útil do bem;

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

b- A depreciação do 1o. ano é uma fração em que o denominador é a soma dos algarismos, conforme obtido no item "a" e o numerador é o último número da soma dos anos de vida útil do bem, multiplicando pelo valor a ser depreciado. Para as quotas seguintes o processo é o mesmo, com a diferença dos numeradores das frações que vão diminuindo na ordem inversa da série, da seguinte:

quota do 1o. ano	$5/15$	$\times$	R\$ 1.500	=	R\$ 500,00
" 2o. "	$4/15$	$\times$	R\$ 1.500	=	R\$ 400,00
" 3o. "	$3/15$	$\times$	R\$ 1.500	=	R\$ 300,00
" 4o. "	$2/15$	$\times$	R\$ 1.500	=	R\$ 200,00
" 5o. "	$1/15$	$\times$	R\$ 1.500	=	R\$ 100,00

-----  
SOMA R\$ 1.500,00

## C- Método da unidades produzidas

Este método é baseado numa estimativa do numero total de unidades que devem ser produzidas pelo bem a ser depreciado, sendo a quota anual de depreciação expressa pela fórmula a seguir:

QDA= No de unidades produzidas no ano x

-----

No de unid. estimada a serem produzidas durante a vida útil do bem

onde, o QDA= Quota de depreciação anual.

O resultado obtido da fração representará o percentual de depreciação a ser aplicado no ano x.

Ex. Unidades produzidas em 1994 = 1.000.000/unid

" estimadas a serem produzidas  
durante a vida útil do bem = 10.000.000/unid

QDA= 1.000.000  
----- = 0,1 OU 10%  
10.000.000

**D- Método da depreciação acelerada**

Desde que comprovada a intensidade operacional dos equipamentos fixo em mais de um turno de (8h/dia), a legislação do imposto de renda permite que seja aplicado um coeficiente de aceleração sobre a taxa de depreciação normal, visando reduzir o tempo para o retorno do investimento realizado.

Para se calcular a depreciação acelerada em função do número de horas trabalhadas, temos que observar os coeficientes a seguir:

- coeficiente 1.0 para um turno de 8 horas de operação;
- coeficiente 1.5 para dois turnos de 8 horas de operação;
- coeficiente 2.0 para três turnos de 8 horas de operação;

Exemplos:

taxa anual	20.0%
coeficiente de aceleração	2.0
taxa acelerada	40%

taxa anual	20.0%
coeficiente de aceleração	1.5
taxa acelerada	30%

#### 2.6.4 Gastos Relacionados com bens depreciables

Podem ser de duas maneiras os gastos relacionados com os bens do ativo imobilizado, conforme Eliseu Martins et alii (1993):

##### 2.6.4.1 Gastos de Capital

São aqueles que irão beneficiar mais de um exercício social e devem ser adicionados ao valor do ativo imobilizado.

Ex: Custo de instalações e montagens, custo de aquisição do bem

##### 2.6.4.2 Gastos do período (despesas)

São aqueles que devem ser agregados as contas de despesas do período, pois só beneficiam um exercício, e são necessários para manter o imobilizado em condições de apurar, não lhe aumentando o valor.

Ex: Manutenção e reparo de uma máquina

Existe a possibilidade de valores relativos ao custo de aquisição de bens de natureza permanente serem apropriados diretamente a despesas do exercício, desde que enquadrem no disposto do art. 193 do regulamento do Imposto de Renda, ou seja:

- vida útil não superior a um ano
- pequeno valor unitário

A distinção entre gastos de capital e gastos do período deve ser feita com bastante cuidado, pois se um gasto de capital for debitado a uma conta de despesa, o valor contábil do ativo ficará indevidamente diminuído, assim como também o resultado do período e o Patrimônio Líquido. Por outro lado, se um gasto atribuível ao período é debitado a uma conta de ativo, haverá aumentos indevidos, tanto do ativo, como do resultado do período e da situação líquida.

De acordo com o art. 244 do RIR/94, o custo de aquisição de bens destinados ao Ativo Permanente, de valor não superior a 394,13 UFIR Diária, poderá ser deduzido como despesa operacional. (IOB - Imposto de Renda boletim 49/94)

## 2.7 AMORTIZAÇÃO

Este tópico será tratado ainda neste capítulo no item Ativo Diferido. Vale ressaltar que bens do Ativo Imobilizado de natureza intangível sofrem amortização, a exemplo de Marcas e Patentes.

## 2.8 EXAUSTAO

Conforme Eliseu Martins et alii (1993), a Exaustão objetiva distribuir o custo dos recursos naturais durante o período em que tais recursos são extraídos ou exauridos.

Ao contrário da depreciação que utiliza o conceito de vida útil estimada para obtenção da taxa para apropriação do ativo imobilizado como despesa, a exaustão utiliza-se da capacidade de extração do recurso natural. Essa capacidade potencial é denominada possança, que é mensurada através de laudo técnico. Deste modo, a taxa de exaustão da jazida é obtida dividindo-se o total gasto para iniciar a exploração e prospecção do minério corrigido pela possança da mina estimada em anos.

É necessário não confundir exaustão contábil com exaustão de incentivo fiscal, pois a legislação do Imposto de Renda admite como dedutível 20% da receita de exploração, conforme art. 216 do RIR (Decreto n. 85.450, de 04.12.80).

Exemplo de cálculo de Exaustão, segundo Eliseu Martins et alii, 1993:

- Valor contábil (corrigido) das jazidas	R\$ 60.000,00
- Exaustão acumulada ate o exercício precedente	R\$ 20.000,00
- Estimativa total de minérios da jazida (possança)	100.000 T
- Extração nesse exercício	10.000 T
- Receita pela extração no exercício	R\$ 80.000,00 -63

BSFEAC

O calculo da despesa de exaustão (contábil) será:

- Relação da extração do ano com a possança:

$$\begin{array}{r} 10.000t \\ \text{-----} = 10\% \\ 100.000t \end{array}$$

- Exaustão contábil = 10% sobre R\$ 60.000,00 = R\$ 6.000,00
- Exaustão dedutível = 20% sobre R\$ 80.000,00 = R\$ 16.000,00
- Diferença (Exaustão Incentivada) = R\$ 10.000,00

Pelo que foi demonstrado, na contabilidade registra-se como despesa do ano, a titulo de exaustão, somente a exaustão física efetiva de R\$ 6.000,00.

Como o Fisco admite, porem, a dedução de R\$ 16.000,00, a diferença de R\$ 10.000,00 deveria ser também contabilizada conforme art. 216 do RIR, mas não na conta de exaustão acumulada (reduzora do imobilizado) e sim em conta de Reservas de Lucros, que somente poderá ser utilizada para absorção de prejuízos ou incorporação ao capital social. O débito dessa exaustão incentivada de R\$ 10.000,00 deve ser na conta de Lucros Acumulados, como apropriação de lucros e não como despesa. Nesse caso, para fins fiscais havia um ajuste no LALUR, já que esse valor era dedutível, apesar de não ter entrado com despesa no ano.

### 3.0 ATIVO DIFERIDO

#### 3.1 CONCEITUAÇÃO

Segundo Milton Augusto Walter (1985), o Ativo Diferido é formado por despesas já incorridas no período contábil dentro do qual foram pagas, mas que serão apropriadas em um ou mais períodos futuros. Não se deve confundir o Ativo Diferido com as Despesas Pagas Antecipadamente, classificadas no Ativo Circulante, porque essas são despesas pagas e não incorridas que irão beneficiar um exercício social, já o Ativo Diferido é formado por despesas já incorridas no período contábil dentro do qual foram pagas, mas que serão apropriadas em um ou mais períodos futuros.

#### 3.2 CLASSIFICAÇÃO DAS CONTAS

Segundo a lei 6.404/76 em seu art. 179: "As contas são classificadas do seguinte modo:

- no Ativo Diferido - As aplicações de recursos em despesas que contribuirão para formação do resultado de mais de um exercício social, inclusive os juros pagos ou creditados aos acionistas durante o período que anteceder o início das operações sociais.

Já o IBRACON em seu pronunciamento n. VI e a CVM em sua deliberação n. 29 de 05.02.86, definem o que seria a contribuição para a formação de mais de um exercício social: "uma relação direta, indireta e documentada, entre certos custos ou despesas incorridas em um certo momento, geralmente não identificáveis com ativos físicos e receitas a serem obtidas em períodos futuros."

O grupo Ativo Diferido, classificado no Ativo Permanente, apresenta em geral as seguintes contas:

- Gastos de implantação e pré-operacionais
- Gastos com pesquisas e desenvolvimento de produtos
- Gastos de implantação de Sistemas e Métodos
- Gastos de Reorganização ou Reestruturação
- Gastos de Desenvolvimento de SOFTWARE

Existem quatro tipos de gastos diferidos, segundo Eliseu Martins et alii (1993):

A- Gastos incorridos pela empresa e dos quais só se beneficiará durante um período indefinido.

O exemplo mais comum desse tipo de gasto é os de implantação. Toda empresa, antes de começar suas operações comerciais, passa por uma fase em que somente tem despesas ( com registro, organização, salários dos empregados, etc. ), não tendo receitas. Esta fase é chamada de IMPLANTAÇÃO e os gastos ocorridos nesta época representa um benefício do qual a empresa gozará durante o resto de sua existência.

Sabendo que a apuração do resultado entre despesas e receitas de um determinado período, envolve o conceito de que o valor encontrado nessa operação é o resultado de apenas aquele determinado período e não de outros, não seria justo considerar essas despesas como sendo referente a um único período contábil comercial da empresa.

procedimento contábil para debitar os gastos do período, seria, dividir o valor dos gastos de implantação pelo número de períodos, no caso 12 meses, porém esse procedimento seria impossível, pois não se sabe quantos períodos sociais repercutirá os benefícios, por isso o procedimento estabelecido pelo Fisco, consiste em amortizar os gastos de implantação, por, no mínimo em 5 e no máximo em 10 anos.

O valor encontrado para cada ano será o montante que a empresa deverá debitar como despesa do período em cada exercício social, nos 5 ou 10 exercícios subsequentes ao do término da implantação. Qualquer que seja esse prazo, o mesmo deverá estar indicado nas demonstrações financeiras, permanecendo como despesa diferida apenas o saldo a amortizar.

#### **EXEMPLO:**

Os gastos de implantação que ocorrerem em 1994 foram de R\$ 120.000,00. A empresa entrou em funcionamento em 1995. Desta forma, a partir do exercício social iniciado em 1995 e até 1999, será considerado como despesa de cada exercício o valor de R\$ 24.000 (120.000,00/5 ANOS). O valor restante será considerado como despesa diferida.

**B- Gastos com pesquisas ou com desenvolvimento de novos projetos que resultarão em futuros benefícios comerciais.**

Um exemplo de gastos dessa natureza é o de gastos que uma indústria tem para desenvolver um novo produto (salários de engenheiros, desenhos industriais, testes experimentais, etc.). Esses gastos são efetuados para que a empresa possa no futuro, gozar de benefícios da comercialização do novo produto, auferindo lucros, serão também diferidos para serem amortizados em exercícios futuros.

**C- Gastos pagos antecipadamente por benefícios a serem gozados durante um prazo determinado.**

Um gasto dessa natureza seria aqueles com seguros sobre bens do imobilizado. Os prêmios de seguros são pagos no início do prazo de vigência do mesmo, só que às vezes o seguro tem o seu prazo de vigência expirado no próximo ano, não sendo justo que o gasto antecipado seja considerado como despesa de apenas um período contábil.

**D- Gastos Preliminares de Operação**

Quando a empresa (no caso de indústria) atinge uma fase em que está pronta para dar início às operações industriais, geralmente a implantação é considerada semi-concluída e se inicia uma fase de produção experimental, durante essa fase, os gastos relacionados com a produção experimental são considerados despesas preliminares de operação, as quais são acrescidas as despesas de implantação. Quando a companhia inicia suas atividades normais, as subcontas são encerradas, formando um único total, que passa a ser anualmente amortizado.

### 3.3 CONSIDERAÇÕES SOBRE OS PRINCIPAIS EXEMPLOS DE DESPESAS CLASSIFICADAS NO ATIVO DIFERIDO

#### 3.3.1 Gastos de organização

Estão contidos nesses gastos, todos aqueles custos e gastos incorridos para a formação da entidade, isto é, para que a empresa possa estar em plenas condições físicas e jurídicas para funcionar.

São exemplos dessas despesas, honorários profissionais para a elaboração dos contratos ou estatutos, despesas de legislação, etc. As despesas de organização terminam, quando a empresa estiver totalmente legalizada e funcionando. A amortização dessas despesas devera ser feita a partir do inicio das operações e não do ano em que foi constituída

#### 3.3.2 Gastos com investigação e desenvolvimento.

Este é um tipo de gasto normalmente incorrido quando se espera beneficios futuros, porém quando obtidos, justificariam seu diferimento, mas muitas vezes, os lucros esperados não chegam a existir ou corresponder as expectativas, por isso, neste caso, pode a empresa, optar em diferir ou absorver nos resultados do período competente, mas sempre seguindo o principio do Conservadorismo.

### 3.4 CRITÉRIOS DE AVALIAÇÃO E AMORTIZAÇÃO

Segundo a Lei 6.404/76, o critério de avaliação das contas do Ativo Diferido, será feita pelo valor do capital aplicado, deduzido do saldo das contas que registrem a sua amortização. Entende-se por capital aplicado, o valor dos gastos acrescidos da respectiva correção monetária.

Segundo pronunciamento "VI - Ativo Diferido" do IBRACON, os direitos classificados no Ativo Diferido, devem ser avaliados ao custo. Esse custo deve ser rateado, através de amortização, entre os diversos períodos beneficiados. Como todo Ativo Permanente, o custo é corrigido por índices oficiais.

Se em qualquer circunstância, houver dúvidas quanto a recuperação das despesas diferidas com o lucro de prejuízos futuros, ou quanto a continuidade da entidade em regime operacional, os montantes ativados deverão ser imediatamente amortizados na sua totalidade.

O conceito básico de diferimento de despesas, nasce com a esperança de se obter lucro em períodos futuros. Portanto, não se deve diferir despesas vinculadas com projetos abandonados, que obviamente não produzirão receitas, nesse caso, a amortização deve ser total e imediata das despesas diferidas.

A natureza das despesas classificadas no Ativo Diferido, faz com que se torne complicada a amortização, ocasionando sérios problemas, tais como: a determinação do número de períodos pelos quais a amortização deve se estender. Primeiro, de acordo com o princípio de correspondência entre receita e despesa, deve-se amortizar a partir do primeiro período onde os benefícios estão sendo usufruídos. Segundo, deve-se amortizar no período máximo durante o qual se considera ser razoável esperar benefícios com essas despesas.

Na prática, a legislação determina que se amortize num prazo de cinco a dez anos, que apesar de arbitrário, acaba sendo razoável, pois se espera que a aplicação de recursos em despesas desse tipo não ultrapasse esse tempo.

A Amortização é feita em linha reta, ou seja, o valor anual que deve ser transferido para a conta de despesa do exercício é obtido aplicando-se anualmente a mesma taxa de amortização. A contabilização da amortização deve ser feita preferivelmente em bases mensais ( $1/12$  da amortização anual). No entanto, a maioria das empresas, contabiliza a amortização apenas na data de encerramento do balanço, a débito da subconta do ativo diferido e a crédito de uma conta de resultado. Quando a conta de amortização acumulada atingir o montante das despesas de implantação, faz-se um lançamento a débito da amortização acumulada e a crédito de despesas de implantação, zerando as contas.

### 3.5 EXPOSIÇÃO DE PRINCÍPIOS CONTÁBEIS APLICÁVEIS AO ATIVO DIFERIDO

As aplicações de recursos serão registradas ao custo monetariamente corrigido e amortizado a partir do início das operações normais da empresa ou do período em que passem a ser usufruídos os benefícios delas decorrentes até o término desse usufruto.

Quando os empreendimentos forem abandonados ou quando não puderem mais produzir resultados, todas as despesas classificadas no Ativo Diferido, terão que ser totalmente baixadas.

Tanto o gasto como a amortização (acumulada) deverão ser acrescidas da correção monetária, de modo a atualizá-los por valor correspondente a perda do poder aquisitivo da moeda.

Deverá o balanço patrimonial conter, todos os itens do Ativo Diferido no grupo do ativo permanente, de modo que se indique a natureza, seu custo histórico, amortizações acumuladas e correção monetária, e devem conter em notas explicativas os comentários que justifiquem a razoabilidade do diferimento, os métodos e os prazos aplicados.

#### 4.0 CORREÇÃO MONETARIA DO PERMANENTE

Conforme a legislação em vigor, deverão ser considerados os efeitos da inflação, com base nos índices de desvalorização da moeda nacional reconhecidos pelas autoridades federais, sobre o Ativo Permanente, sendo que a variação decorrente da correção monetária, será acrescido aos respectivos saldos das contas do ativo permanente, registrando-se como contrapartida uma conta de resultado, denominada resultado da correção monetária do balanço, que dependendo do saldo credor ou devedor, aumentará ou diminuirá o lucro da empresa. Devemos ressaltar também, que a empresa deve manter o livro razão auxiliar em UFIR ou folhas analíticas do razão auxiliar onde serão abertas para cada conta, subconta, ano de aquisição e taxa de depreciação (se diferentes para os bens adquiridos num mesmo ano) para que se possa controlar a qualquer tempo o valor de cada conta e também para que os bens que sofrem depreciação possam ser depreciados além do seu valor corrigido.

Os avanços da Teoria Contábil permitem cada vez mais o aperfeiçoamento de suas técnicas. Em decorrência disto, a criação do mecanismo da Correção Monetária Integral criada pela IN da CVM no. 64/87, que foi difundido apenas entre as Sociedades Anônimas de capital aberto, aprimorou a correção monetária do permanente. Não obstante a relevância deste tema, ele foge as pretensões deste trabalho, não permitindo que sejam aprofundados os comentários sobre o mesmo.

#### 4.1 PRONUNCIAMENTOS

##### - Lei das Sociedades por Ações

O artigo 185, que estabelecia a obrigatoriedade da consideração dos efeitos da modificação poder de compra da moeda sobre os elementos do patrimônio, bem como a própria sistemática da correção monetária, foi revogada pelo artigo 29 da lei n. 7.730 de 31.01.89. Assim, a base legal de exigência da correção monetária de 31.01.89 ficou sendo única e exclusivamente de natureza fiscal.

##### - IBRACON

Não há um pronunciamento específico acerca da correção monetária das demonstrações financeiras - suas regras, princípios e metodologia - HANERDE, somente referência a outros pronunciamentos quanto a esses aspectos.

O parágrafo 3, letra "A" do pronunciamento "IX - Investimentos - participações em outras sociedades". Determina, junto aos critérios de avaliação, que todos os Investimentos estão sujeitos a correção monetária com base nos índices oficiais.

O pronunciamento "IV - Imobilizado", em seu paragrafo 2, estabelece que o custo dos bens do imobilizado, bem como a correspondente depreciação, amortização e exaustão, devem ser acrescidos da correção monetária.

Da mesma maneira o pronunciamento "VI - Ativo Diferido" exige o acréscimo da correção monetária ao saldo das contas deste grupo, bem como ao saldo da amortização.

O paragrafo 57, letra "P" do pronunciamento "VIII - Receitas e Despesas" diz o seguinte:

"P) A correção monetária do Ativo Permanente e do Patrimônio Líquido tem como contrapartida a resultado do exercício. Esse procedimento objetiva eliminar os efeitos inflacionários de forma a que as demonstrações contábeis, evidencia razoavelmente a situação Patrimonial e Financeira da empresa. Entretanto esse objetivo não será alcançado quando existir defasagem entre os índices oficiais adotados, para efeito da correção monetária e os índices reais da perda do poder aquisição da moeda.

Segundo o paragrafo 38 do pronunciamento "XVII - Reavaliação de Ativos", são corrigidos monetariamente a partir da data base de sua contabilização, a reavaliação do bem e a reserva de reavaliação, já que são partes integrantes do Ativo Permanente e do Patrimônio Líquido, respectivamente.

O comunicado técnico 01/89 trata, em seu item 3, das empresas em fase pré-operacional ou em expansão. Posicionando-se quanto a instrução normativa SRF n. 54/88, considerando inadequado, do ponto de vista contábil, a exigência fiscal de somente corrigir monetariamente os gastos de organização, a partir da data em que são incorridas. No item 5 desse mesmo comunicado, o IBRACON manifesta sua aceitação, como princípio fiscal, que as aplicações temporárias em ouro classificadas no Ativo Circulante, sejam avaliados ao custo corrigido monetariamente ou pelo valor de mercado, se este for menor.

- CVM

A proposta da CVM e a criação da Unidade Monetária Contábil (UMC), que seria o indicador para o sistema de correção monetária contábil, que, na verdade corresponderia a um título governamental, mas de utilização específica para fins contábeis de utilização das Demonstrações Financeiras.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em todo decorrer deste trabalho, no qual foi abordado o Ativo Permanente, muitos tópicos revelaram que é preciso conhecer aprofundadamente este grupo, pois as suas diferenças em relação aos demais itens do Ativo são muito sutis. O ativo tangível sujeito à depreciação tem que ser analisado detalhadamente face a complexidade da mesma nos seus aspectos de cálculo, legais e fiscais.

O Ativo Permanente é o último grupo de contas do ativo, e o que apresenta o menor grau de liquidez, registrando no seu bojo, as principais aplicações de recursos.

O subgrupo dos investimentos caracteriza-se pelos vários direitos de suas contas, as quais não se destinam à manutenção da atividade da empresa ou a negociações. Os incentivos fiscais aplicados, a participação acionária em empresas coligadas e controladas, terrenos e imóveis para renda, obras de arte e outros ativos com finalidades especulativas e não destinados aos fins operacionais específicos da empresa são alguns exemplos de contas que compõem esse subgrupo.

O Imobilizado é o item mais importante do Ativo Permanente, sendo composto de todos os bens e direitos que se destinam ao funcionamento normal de uma empresa. Tipicamente, esses ativos são de longo prazo e o critério de avaliação adotado é o custo corrigido, deduzido da depreciação, amortização ou exaustão acumuladas, também sujeitas à correção monetária.

O Diferido é representado por contas representativas de gastos incorridos em determinado exercício mas que participaram da formação do resultado da empresa em mais de um período. É avaliado pelo método de custo corrigido e sofre amortizações no período em que se espera que produza benefícios. A cota de amortização de cada exercício é normalmente apurada de forma subjetiva, sendo arbitrada segundo critérios próprios da empresa, mas devendo o prazo da amortização estar dentro do limite estabelecido pelo fisco, ou seja, no mínimo 05 anos e no máximo 10 anos.

(O Ativo Permanente encerra em si a importância de uma boa gestão patrimonial, pois é através dele que podemos analisar se a empresa esteve bem em sua meta econômica de maximizar a rentabilidade de seus investimentos.)

Com a conclusão desse trabalho sobre o Ativo Permanente, tornou-se possível tomar conhecimento de como se processa o mesmo nos aspectos fiscais e contábeis e de sua verdadeira importância dentro da empresa permitindo uma melhor visão do tema e aplicação dos procedimentos corretos diante de situações práticas.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Brasil, Presidência da República, Regulamento do Imposto de Renda de 1980

Brasil, Presidência da República , Regulamento do Imposto de Renda de 1994

Brasil, Presidência da República, Lei 6.404/76 de 15.12.76

IUDICIBUS, Sérgio de et alii. Contabilidade Introdutória. 6a. Ed. São Paulo, Atlas, 1983.

IUDICIBUS, Sérgio de. Teoria Geral da Contabilidade. 2a. Ed. São Paulo, Atlas, 1987.

IOB - Informações Objetivas. Imposto de Renda. Boletim 49/94

IBRACON - Procedimentos de Auditoria. Parágrafo 3, "A" pronunciamento -IX-Investimentos / parágrafo 2, pronunciamento -VI-Ativo Diferido / parágrafo 57, "P" -VIII- Receitas e Despesas / parágrafo 38, pronunciamento -XVII- Reavaliação de Ativos / comunicado técnico 01/89.

MARTINS, Eliseu et alii. Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações. 3a. Ed. São Paulo, Atlas, 1993.

WALTER, Milton Augusto. Introdução à Contabilidade: Uma metodologia moderna para ensino da Contabilidade, 3a. Ed. São Paulo, Saraiva, 1985.