



Orientações Consultoria de Segmentos
Depreciação de bens do ativo aspecto fiscal e gerencial - Federal

15/03/2016

Sumário

1. Questão.....	3
2. Normas apresentadas pelo cliente.....	3
3. Análise da Legislação	4
3.1 Da Depreciação.....	4
3.2 Estimativa da vida útil do bem.....	5
3.3 Métodos de Cálculo da Depreciação.....	5
3.4 Reformas e Revisões de partes do Ativo Imobilizado	5
3.4.1 Gastos que devem ser ativados.....	6
3.4.2 Depreciação do novo valor contábil do bem	7
4. Aspecto Fiscal.....	7
5. Contabilidade Fiscal x Contabilidade Societária	10
6. Diferenças no cálculo da depreciação de bens do ativo imobilizado em função das alterações nos critérios contábeis e o RTT	11
6.1 Adoção Inicial da Lei nº 12.973/2014.....	14
6.2 ECD - Livro Razão Auxiliar “Z” em subcontas (RAS).....	16
6.3 ECF – Demonstrativo das diferenças da adoção inicial	17
7. Conclusão	18
8. Informações Complementares	21
9. Referências	21
10. Histórico de alterações.....	22

1. Questão

O cliente, empresa administradora de plano de saúdes, sediada no Estado do Paraná, adquire bens para seu ativo imobilizado, e no decorrer da vida útil de seus bens necessita a reposição de peças para o reparo e a manutenção de seus bens patrimoniais. Essas partes devem ser depreciadas pela sua vida útil e os gastos com suas reformas e revisões são ativados para depreciação pela sua vida útil econômica futura.

Partes destes bens são contabilizados pela depreciação gerencial, bens estes que possuem, segundo o cliente, laudo para contabilização com taxa diferente da prevista como padrão na legislação fiscal.

Supomos:

Na Contabilidade Gerencial a depreciação é calculada conforme a expectativa de vida útil de cada bem, utilizada para fins da contabilidade societária. Ex: Um caminhão vida útil 14 anos – Taxa de depreciação 9,9 %.

Na Contabilidade Fiscal a depreciação é calculada pela taxa prevista na normativa da Receita Federal, utilizada para fins da contabilidade fiscal (apuração do IRPJ e CSLL). Ex: Um caminhão vida útil 5 anos – Taxa de depreciação 20 %.

Existe no sistema dois tipos de depreciação, onde temos os valores dos itens classificados no sistema TOTVS como tipo “10 – Gerencial”, e os valores de depreciações dos itens classificados como tipo “01-Fiscal”.

Atualmente o sistema permite ampliação de um Bem no Ativo Fixo do Tipo Fiscal, porém não permite Ampliação do mesmo bem que possui Tipo gerencial. Cliente entende que existe a necessidade de efetuar a ampliação e cálculo em ambos os tipos.

Dúvida: Qual procedimento para incluir tipo “ativo 01-Fiscal” considerando a taxa 20% sem perder os valores anteriores depreciados, considerando uma nova taxa na contabilidade societária/gerencial com taxa menor em 9,9% ao ano, estendendo a estimativa de vida útil do bem? Ocorrendo a necessidade de ampliação do ativo que trata das reformas e ampliações em construções devem ser realizadas também a depreciação gerencial?

Outra dúvida, é na parte do controle das taxas diferenciadas de depreciação, hoje um dos sistemas ERP TOTVS, apura as diferenças entre o cenário fiscal e societário, fazendo os lançamentos de ajustes, nas subcontas com reflexos nas contas de resultados (despesas). Diante a questão, o cliente argumenta que os valores apurados entre os dois cenários, não pode ter reflexo nas contas de resultados, e a contabilização deverá ocorrer somente nas contas de ativo (subcontas), apenas segregando os valores lançados na conta de depreciação do ativo.

2. Normas apresentadas pelo cliente

O cliente embasa sua solicitação no CPC 27 (Ativo Imobilizado) que trata do pronunciamento técnico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, correlacionado as normas internacionais de contabilidade (IFRS) introduzidas pela Lei 11.638/2007 e pela Lei 11.941/2009.

De acordo com o Sumário do Pronunciamento Técnico CPC 27 Ativo Imobilizado, item 12, o tratamento especial também é dado ao caso de partes de ativos que estão sujeitas a reformas, revisões e outros custos relevantes não anuais:

12. Tratamento especial também é dado ao caso de partes de ativos que estão sujeitas a reformas, revisões e outros custos relevantes não anuais. Essas partes devem ser depreciadas pela sua vida útil econômica específica, e os

gastos com suas reformas e revisões são ativados para depreciação pela sua vida útil econômica futura, conforme Pronunciamento Técnico CPC 25 – Provisão, Passivo e Ativo Contingentes.

Cita a Lei nº 12.973/2014 em seu artigo 40, que trata da quota de depreciação a ser excluída na apuração do IRPJ e da CSLL, mediante ajustes no Lalur.

Art. 40. O art. 57 da Lei no 4.506, de 30 de novembro de 1964, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 57.

§ 1o A quota de depreciação dedutível na apuração do imposto será determinada mediante a aplicação da taxa anual de depreciação sobre o custo de aquisição do ativo.

.....
§ 15. Caso a quota de depreciação registrada na contabilidade do contribuinte seja menor do que aquela calculada com base no § 3o, a diferença poderá ser excluída do lucro líquido na apuração do lucro real, observando-se o disposto no § 6o.

§ 16. Para fins do disposto no § 15, a partir do período de apuração em que o montante acumulado das quotas de depreciação computado na determinação do lucro real atingir o limite previsto no § 6o, o valor da depreciação, registrado na escrituração comercial, deverá ser adicionado ao lucro líquido para efeito de determinação do lucro real.” (NR)

A indicação da legislação pertinente ao caso é de inteira responsabilidade do Cliente solicitante

3. Análise da Legislação

Antes de adentrarmos no cerne da questão, convém fazermos alguns esclarecimentos.

3.1 Da Depreciação

Depreciação é o método ou a forma de efetuar a distribuição ou alocação dos custos de bens do ativo que são mantidos para uso nas operações produtivas ou de serviços da empresa. Aplicando-se os princípios contábeis da Competência e da Consistência, as receitas e os custos devem caminhar juntos, assim, os custos desses ativos devem ser distribuídos nos vários períodos para os quais contribuem.

Devido a sua natureza e complexidade, existem vários métodos de depreciação, cujo tratamento contábil ou gerencial depende de decisão da empresa com relação aos objetivos esperados, considerando-se também os aspectos fiscais.

As principais causas da depreciação são: por funcionamento ou obsolescência, por paralisação, por acidente (não segurado), por esgotamento (jazidas minerais, florestais), por término do prazo contratual de exploração (locações).

3.2 Estimativa da vida útil do bem

O custo do bem do ativo deve ser alocado através de um número de períodos estimados pelo motivo de não ser possível determinar com antecedência qual será a vida útil produtiva do mesmo. Caso esta vida útil produtiva não fosse estimada, o custo desse ativo deveria ser debitado totalmente quando da aquisição desse bem, no entanto, isso não é compatível com os princípios contábeis, segundo os quais os custos são consistentes com as receitas.

O valor apurado como custo desse ativo, que deve ser contabilizado como depreciação em cada período e deduzido das receitas para fins de determinação do lucro líquido do período e, assim, para o cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

É devido às dificuldades técnicas de determinação desta estimativa de vida útil dos bens do ativo imobilizado que, em todos os países, ela é estabelecida pelos órgãos responsáveis pela arrecadação do Imposto de Renda.

3.3 Métodos de Cálculo da Depreciação

O custo a ser contabilizado como depreciação, em um período contábil, pode ser determinado por um dos vários métodos existentes.

Os cinco métodos mais comumente usados são: método em linha reta, método de horas de produção, método de unidades de produção, método da taxa dobrada e método da soma dos dígitos. Os quatro últimos são chamados também de métodos decrescentes.

A programação das recuperações é determinada pelo método de depreciação empregado. O total das recuperações é função da escolha da base para a aplicação da taxa de depreciação.

Deve-se observar que a escolha do método e a escolha da base são decisões independentes e nenhuma delas está relacionada à estimativa de vida útil do bem.

Nesse ponto, é importante separar os aspectos fiscais dos gerenciais. Gerencialmente, se pode utilizar qualquer um dos métodos, porém, o mesmo não ocorre do ponto de vista fiscal, que deve atender as normas societárias e tributárias.

3.4 Reformas e Revisões de partes do Ativo Imobilizado.

Se, em consequência da troca de peças ou de partes resultar aumento da vida útil ao prazo previsto no ato de aquisição, superior a um ano, os gastos deverão ser capitalizados integrando o valor do bem. Caso contrário, limitando-se a reparos e conservação para manter em condições de uso operacional, são considerados despesas e se a máquina estiver intrinsecamente relacionada com a produção ou a comercialização de seus produtos ou serviços, tais gastos corresponderão a custos ou despesas operacionais.

A legislação fiscal admite como custo ou despesa operacional, para efeito de determinação do lucro real, os gastos incorridos pela pessoa jurídica com reparos, conservação e instalações de bens do Ativo Imobilizado, destinados a mantê-los em condições eficientes de operação, desde que esses bens (móveis e imóveis) estejam relacionados intrinsecamente com a produção ou a comercialização de seus produtos ou serviços

De acordo com o art. 346 do 1999, a vida útil do bem é aquela prevista no ato de sua aquisição. Nestas condições, serão agregadas ao valor do bem por ocasião de sua utilização as aquisições de peças e partes para substituição em bens do Ativo Imobilizado.

3.4.1 Gastos que devem ser ativados.

Se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes e peças resultar aumento, superior a um ano, no prazo de vida útil previsto no ato de aquisição do bem, as despesas correspondentes deverão ser capitalizadas, isto é, incorporadas ao valor do bem, para servir de base a depreciações futuras (art. 346, § 1º, do RIR/1999).

Todavia, nesse caso, é admitido à empresa adotar os seguintes procedimentos (art. 346, § 2º, do RIR/1999):

- a) aplicar sobre os custos de substituição das partes e peças o percentual de depreciação correspondente à parte não depreciada do bem e escriturar o valor apurado a débito de conta de resultado;
- b) apurar a diferença entre o total dos custos de substituição e o valor determinado no cálculo descrito na letra "a" e escriturar o valor dessa diferença a débito da conta do Ativo Imobilizado que registra o bem, o qual terá seu novo valor contábil depreciado no novo prazo de vida útil previsto.

Exemplo:

Admita-se que, em uma empresa tributada pelo lucro real, ocorreu a substituição do motor de um caminhão empregado no transporte de mercadorias, cujo valor contábil seja de acordo com a taxa fiscal 25% ao ano de estimativa de vida útil do bem em 4 anos (anexo I da IN SRF nº 162 de 1998 posição 8704):

- a) Custo de Aquisição: R\$ 80.000,00
- b) Depreciação acumulada: (R\$ 60.000,00)
- c) Resultado não depreciado: R\$ 20.000,00

Supomos nesse caso seja considerado o custo de aquisição do motor tenha sido de R\$ 15.000,00 temos:

- 1) Percentual correspondente à parte não depreciada do bem: (R\$ 20.000,00)

$$20.000 \times 100 / 80.000 = 25\%$$

- 2) Classificação contábil do custo de aquisição do novo motor:
 - a) Parcela a ser escriturada a débito na conta de resultado:
(conservação de bens): 25% de R\$ 15.000,00 = 3.750,00
 - b) Parcela a ser incorporada ao custo de aquisição do bem do ativo imobilizado:
R\$ 15.000,00 – R\$ 3.750,00 = R\$ 11.250,00

Portanto, a parcela do custo da reforma do bem ou da substituição de peças, a ser ativado, é proporcional à parte depreciada do bem. Consequentemente, quanto maior for a parcela já depreciada, maior será o valor a ser ativado.

3.4.2 Depreciação do novo valor contábil do bem

Conforme explicitado na parte final do inciso IV do § 2º do art. 346 do RIR/1999, o bem terá o seu novo valor contábil depreciado no novo prazo de vida útil previsto.

Assim, considerando-se que seja admitido para o bem, a partir da substituição do motor, mais três anos de vida útil, o novo valor contábil será depreciado em três anos (33,33% ao ano).

Veja que, nesse caso, o novo valor contábil do bem passa a ser:

Valor do custo anterior:

- a) Custo de Aquisição: R\$ 80.000,00
- b) Depreciação acumulada: (R\$ 60.000,00)
- c) Resultado não depreciado: R\$ 20.000,00

Parcela a ser ativada do custo do novo motor:

- d) Adição ao valor do bem: R\$ 11.250,00
- e) Novo valor contábil (a ser depreciado em 3 anos): R\$ 31.250,00

Por fim, observamos que, em tal hipótese, o valor da depreciação acumulada anterior deve ser baixado contabilmente contra o custo de aquisição do bem, de modo que o valor contábil dele fique ajustado aos R\$ 31.250,00 demonstrados.

4. Aspecto Fiscal

A base mais lógica e razoável para a distribuição do custo dos bens parece ter relação direta com os benefícios auferidos, ou seja, o valor líquido dos serviços prestados pelo bem nos diferentes exercícios. Na maioria dos casos, o valor líquido dos serviços prestados em exercícios sucessivos tende a diminuir, sendo normal que, com o passar do tempo, haja um período maior de paradas para manutenção do bem. Assim, entendemos que os métodos decrescentes ou acelerados refletirão uma distribuição de custos mais apropriados, se comparados com o método em linha reta.

Apesar disto, existe a tendência de um número significativo de empresas que, para não complicar os controles e não perder eventuais benefícios fiscais, simplesmente adotam as taxas máximas admitidas pela legislação fiscal.

Os critérios básicos de depreciação, de acordo com a legislação fiscal, estão consolidados no Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/1999, arts. 305 a 312).

“DECRETO Nº 3.000, DE 26 DE MARÇO DE 1999.

(...)

Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado

Dedutibilidade

Art. 305. Poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à diminuição do valor dos bens do

ativo resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza e obsolescência normal (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57).

§ 1º A depreciação será deduzida pelo contribuinte que suportar o encargo econômico do desgaste ou obsolescência, de acordo com as condições de propriedade, posse ou uso do bem (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 7º).

§ 2º A quota de depreciação é dedutível a partir da época em que o bem é instalado, posto em serviço ou em condições de produzir (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 8º).

§ 3º Em qualquer hipótese, o montante acumulado das quotas de depreciação não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 6º).

§ 4º O valor não depreciado dos bens sujeitos à depreciação, que se tornarem imprestáveis ou caírem em desuso, importará redução do ativo imobilizado (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 11).

§ 5º Somente será permitida depreciação de bens móveis e imóveis intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso III).

Empresa Instalada em Zona de Processamento de Exportação - ZPE

Art. 306. A empresa instalada em Zona de Processamento de Exportação - ZPE não poderá computar, como custo ou encargo, a depreciação de bens adquiridos no mercado externo (Decreto-Lei nº 2.452, de 29 de julho de 1988, art. 11, § 1º, e Lei nº 8.396, de 2 de janeiro de 1992, art. 1º).

Bens Depreciáveis

Art. 307. Podem ser objeto de depreciação todos os bens sujeitos a desgaste pelo uso ou por causas naturais ou obsolescência normal, inclusive:

I - edifícios e construções, observando-se que (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 9º):

a) a quota de depreciação é dedutível a partir da época da conclusão e início da utilização;

b) o valor das edificações deve estar destacado do valor do custo de aquisição do terreno, admitindo-se o destaque baseado em laudo pericial;

II - projetos florestais destinados à exploração dos respectivos frutos (Decreto-Lei nº 1.483, de 6 de outubro de 1976, art. 6º, parágrafo único).

Parágrafo único. Não será admitida quota de depreciação referente a (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, §§ 10 e 13):

I - terrenos, salvo em relação aos melhoramentos ou construções;

II - prédios ou construções não alugados nem utilizados pelo proprietário na produção dos seus rendimentos ou destinados a revenda;

III - bens que normalmente aumentam de valor com o tempo, como obras de arte ou antiguidades;

IV - bens para os quais seja registrada quota de exaustão.

Art. 308. No cálculo da depreciação dos bens do ativo imobilizado das concessionárias de serviços portuários, serão também levados em conta os valores correspondentes a investimentos feitos no porto pelo poder concedente, diretamente ou por órgão descentralizado, ou a investimentos feitos por conta de custeio, visando à reposição, substituição ou conservação dos bens objeto dos projetos de obras aprovados pelo Departamento Nacional de Transportes Aquaviários (Decreto-Lei nº 973, de 20 de outubro de 1969, art. 1º, §§ 2º e 3º, e Lei nº 6.222, de 10 de julho de 1975, art. 4º).

Parágrafo único. No caso de novos investimentos a serem feitos pelas concessionárias de serviços portuários e que resultarem em parcela de capital reconhecido, o Ministro de Estado da Fazenda poderá fixar, para determinados bens, o respectivo período de vida útil (Decreto-Lei nº 973, de 1969, art. 10).

Quota de Depreciação

Art. 309. A quota de depreciação registrável na escrituração como custo ou despesa operacional será determinada mediante a aplicação da taxa anual de

depreciação sobre o custo de aquisição dos bens depreciables (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 1º).

§ 1º A quota anual de depreciação será ajustada proporcionalmente no caso de período de apuração com prazo de duração inferior a doze meses, e de bem acrescido ao ativo, ou dele baixado, no curso do período de apuração.

§ 2º A depreciação poderá ser apropriada em quotas mensais, dispensado o ajuste da taxa para os bens postos em funcionamento ou baixados no curso do mês.

§ 3º A quota de depreciação, registrável em cada período de apuração, dos bens aplicados exclusivamente na exploração de minas, jazidas e florestas, cujo período de exploração total seja inferior ao tempo de vida útil desses bens, poderá ser determinada, opcionalmente, em função do prazo da concessão ou do contrato de exploração ou, ainda, do volume da produção de cada período de apuração e sua relação com a possança conhecida da mina ou dimensão da floresta explorada (Lei nº 4.506, de 1964, arts. 57, § 14, e 59, § 2º).

Taxa Anual de Depreciação

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

§ 1º A Secretaria da Receita Federal publicará periodicamente o prazo de vida útil admissível, em condições normais ou médias, para cada espécie de bem, ficando assegurado ao contribuinte o direito de computar a quota efetivamente adequada às condições de depreciação de seus bens, desde que faça a prova dessa adequação, quando adotar taxa diferente (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 3º).

§ 2º No caso de dúvida, o contribuinte ou a autoridade lançadora do imposto poderá pedir perícia do Instituto Nacional de Tecnologia, ou de outra entidade oficial de pesquisa científica ou tecnológica, prevalecendo os prazos de vida útil recomendados por essas instituições, enquanto os mesmos não forem alterados por decisão administrativa superior ou por sentença judicial, baseadas, igualmente, em laudo técnico idôneo (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 4º).

§ 3º Quando 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, será obrigado a utilizar as taxas aplicáveis aos bens de maior vida útil que integrem o conjunto (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 12).

Depreciação de Bens Usados

Art. 311. A taxa anual de depreciação de bens adquiridos usados será fixada tendo em vista o maior dos seguintes prazos:

I - metade da vida útil admissível para o bem adquirido novo;

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

Depreciação Acelerada Contábil

Art. 312. Em relação aos bens móveis, poderão ser adotados, em função do número de horas diárias de operação, os seguintes coeficientes de depreciação acelerada (Lei nº 3.470, de 1958, art. 69):

I - um turno de oito horas - 1,0;

II - dois turnos de oito horas - 1,5;

III - três turnos de oito horas - 2,0.

Parágrafo único. O encargo de que trata este artigo será registrado na escrituração comercial."

A Secretaria da Receita Federal publicou a Instrução Normativa SRF nº 162/1998, na qual relaciona os prazos de vida útil, bem como a taxa anual de depreciação.

*“Instrução Normativa SRF nº 162, de 31 de dezembro de 1998
DOU de 07/01/1999, pág. 5*

*Fixa prazo de vida útil e taxa de depreciação dos bens que relaciona.
O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso de suas atribuições e tendo em vista o disposto no art. 253, § 1º, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11 de janeiro de 1994, resolve:*

Art. 1º A quota de depreciação a ser registrada na escrituração da pessoa jurídica, como custo ou despesa operacional, será determinada com base nos prazos de vida útil e nas taxas de depreciação constantes dos anexos:

I - Anexo I : bens relacionados na Nomenclatura Comum do MERCOSUL - NCM; (Alterado pela IN SRF nº 130/99, de 10/11/1999)

II - Anexo II : demais bens.

*Art. 2º Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação.
EVERARDO MACIEL”*

Conforme pode ser verificado na legislação do imposto de renda, acima transcrita, o Fisco admite, ainda, que a empresa adote taxas diferentes de depreciação, desde que suportadas por laudo pericial do Instituto Nacional de Tecnologia (INT), órgão ligado ao Ministério de Ciência e Tecnologia ou de outra entidade oficial de pesquisa científica ou tecnológica. O Instituto de Pesquisas Tecnológicas do Estado de São Paulo (IPT) e que também é uma entidade habilitada ao atestar a adequação de taxas de depreciação em virtude das condições de uso dos bens.

Entendemos que para fins contábeis, o ideal seria não aceitar simplesmente essas taxas de depreciação fixadas como máximas pela legislação fiscal, e, sim, fazer uma análise técnica na qual sejam determinados os fatores que podem influenciar na sua vida útil e seja estimada a taxa a ser adotada para fins contábeis. A diferença entre tal depreciação permitida pela legislação fiscal e a decrescente seria lançada como ajuste no Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur).

Todavia, a única forma até a introdução das normas internacionais de contabilidade (IFRS), sem o advento a Lei nº 12.973/2013, tínhamos conhecimento que tinha sido admitida pelo Fisco é a de aceitar como dedutivas somente as assim registradas na contabilidade fiscal. A adição para fins contábeis de métodos diferentes do estabelecido pela legislação fiscal implica também em complexidade na apuração do custo de produção, no qual a depreciação é incluída e absorvida no estoque.

5. Contabilidade Fiscal x Contabilidade Societária

Um breve conceito, antes da aplicabilidade da Lei nº 12.973/2014.

Os recursos tecnológicos atuais se têm caracterizado por ser um dos principais caminhos dentre os utilizados pelas empresas para obterem níveis crescentes de eficácia. No campo da mensuração de ativos, a inovação se dá pela utilização de conceitos que evidenciam de forma mais adequada o valor econômico dos objetos e eventos, e com isto se espera que haja aumento no nível de eficácia das decisões dos gestores.

Esse atributo é mensurado por meio de critérios e conceitos diferentes dos utilizados na prática da mensuração contábil para finalidades societárias e fiscais, que podem ser considerados “mais avançados”, uma vez que prometem explicitar melhor a situação econômica demonstrada no relatório ao usuário. Grande parte desses conceitos somente pode ser utilizada nos relatórios destinados ao usuário interno, já que não atende às normas da contabilidade societária e fiscal.

Em geral, estes conceitos propõem a obtenção de uma visão mais clara e objetiva da realidade nas organizações. Resultam numa informação contábil suportada por modelos de mensuração complementares que utilizem dois ou mais critérios de forma paralela e comparativa.

Desta forma, para uma visão mais ampla dos eventos, a empresa poderá adotar paralelamente a Contabilidade para fins Fiscais, e a Contabilidade para fins Gerenciais.

Entendemos da mesma forma que é feita atualização da taxa de depreciação no cenário fiscal em relação a reforma manutenção e a ampliação em construções dos bens, estendendo assim a vida útil econômica do bem, deverá também reavaliar a taxa de depreciação por meio da contabilidade societária (gerencial), suportada pelo item 12 do CPC 27 que é o tratamento especial dado as partes do ativo que estão sujeitas a reformas, revisões e outros custos relevantes não anuais.

6. Diferenças no cálculo da depreciação de bens do ativo imobilizado em função das alterações nos critérios contábeis e o RTT

A contabilidade brasileira sofreu inúmeras modificações a partir do início de 2008. A Lei nº 6.404/1976 , parâmetro básico para a contabilidade no Brasil, no processo de aproximar os registros contábeis brasileiros às regras definidas na contabilidade internacional, foi profundamente modificada pela Lei nº 11.638/2007 , e pela Lei nº 11.941/2009.

Entre as alterações supramencionadas destacamos a inclusão do § 3º ao art. 183 da Lei nº 6.404/1976 , onde determina que no balanço, os elementos do ativo serão avaliados, entre outros critérios, a avaliação periódica, com a análise sobre a recuperação dos valores registrados no imobilizado e no intangível, a fim de que sejam revisados e ajustados os critérios utilizados para determinação da vida útil econômica estimada e para cálculo da depreciação, exaustão e amortização.

Anteriormente, até dezembro de 2007, a regra de registro da depreciação limitava-se a diminuição do valor dos elementos do ativo imobilizado, a qual seria registrada periodicamente nas contas de depreciação, quando correspondesse à perda do valor dos direitos que têm por objeto bens físicos sujeitos a desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência.

Com a inovação introduzida pelo § 3º no art. 183 da Lei nº 6.404/1976 , a contabilidade estabeleceu um novo tratamento para a depreciação com base em sua "vida útil econômica estimada". O Pronunciamento Técnico CPC nº 27 - Ativo Imobilizado, define a vida útil para fins contábeis como "o período de tempo durante o qual a entidade espera utilizar o ativo; ou o número de unidades de produção ou de unidades semelhantes que a entidade espera obter pela utilização do ativo".

Conforme a nova regra contábil, a empresa deve avaliar o período de tempo em que pretende manter o bem e estimar o seu valor residual para obter a taxa de depreciação.

Em que pese a norma tributária definir que a taxa de depreciação deve ser avaliada em função do prazo durante o qual se possa esperar a "utilização econômica do bem", essa avaliação está relacionada essencialmente com o desgaste físico do bem. Já o novo critério adotado pela contabilidade tem como base o tempo em que o bem gerará benefícios econômicos para a empresa.

Outra diferença verificada refere-se ao valor do bem que estará sujeito à aplicação da taxa de depreciação. Na regra tributária, conforme art. 309 do 1999, a despesa deve ser calculada mediante a aplicação da taxa de depreciação sobre o custo de aquisição dos bens depreciables, portanto, o valor depreciável é igual ao valor do ativo. A regra contábil exige a atribuição de valor residual para o bem, conseqüentemente, seu valor depreciável é determinado após a dedução de seu valor residual.

No tocante ao RTT, observa-se que foi opcional para os anos de 2008 e 2009, e passou a ser obrigatório desde 2010, enquanto não definidas as normas que disciplinem os efeitos tributários decorrentes das alterações dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos na Lei nº 6.404/1976 , pela Lei nº 11.638/2007 , e pela Lei nº 11.941/2009).

Por meio do RTT buscou-se a neutralidade tributária, sobretudo quanto aos ajustes no cálculo da depreciação de bens do ativo imobilizado determinados pela nova sistemática, de modo a não gerar efeitos tributários para a pessoa jurídica sujeita ao RTT.

A RFB estabeleceu a maneira de neutralizar esses efeitos através da edição da Instrução Normativa RFB nº 949/2009, a qual determina que as alterações introduzidas pela Lei nº 11.638/2007, e pelos arts. 37 e 38 da Lei nº 11.941/2009, que modifiquem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na escrituração contábil, para apuração do lucro líquido do exercício definido no art. 191 da Lei nº 6.404/1976, não terão efeitos para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro (CSL) da pessoa jurídica sujeita ao RTT, devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31.12.2007.

Assim, a pessoa jurídica sujeita ao RTT, para reverter o efeito da utilização de métodos e critérios contábeis diferentes daqueles previstos na legislação tributária, baseada nos critérios contábeis vigentes em 31.12.2007, deverá:

- utilizar os métodos e critérios da legislação societária para apurar, em sua escrituração contábil, o resultado do período antes do Imposto sobre a Renda, deduzido das participações;
- utilizar os métodos e critérios contábeis aplicáveis à legislação tributária, para apurar o resultado do período, para fins fiscais;
- determinar a diferença entre os valores apurados nas letras "a" e "b"; e
- ajustar, exclusivamente no Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur), o resultado do período, apurado nos termos da letra "a", pela diferença apurada na letra "c".

Para a realização do ajuste específico (letra "d") deverá ser mantido o Controle Fiscal Contábil de Transição (FCont) definido nos arts. 7º a 9º da Instrução Normativa RFB nº 949/2009.

O ajuste específico no Lalur, referido na letra "d", não dispensa a realização dos demais ajustes de adição e exclusão, prescritos ou autorizados pela legislação tributária em vigor, para apuração da base de cálculo do imposto. Os demais ajustes devem ser realizados com base nos valores mantidos nos registros do Fcont.

Portanto, o contribuinte sujeito ao RTT deverá:

- utilizar a Lei nº 6.404/1976, já considerando os métodos e critérios introduzidos pela Lei nº 11.638/2007, para chegar ao resultado societário;
- após, deve realizar ajustes específicos ao lucro líquido do período de modo a reverter o efeito da utilização dos novos métodos e critérios contábeis, encontrando-se o "resultado fiscal", ou seja, resultado considerando a Lei nº 6.404/1976, vigente em 31.12.2007;
- nesses ajustes específicos, de modo que seja obtida a neutralidade tributária, o contribuinte poderá considerar a dedutibilidade prevista na Instrução Normativa SRF nº. 162/1998, durante sua sujeição ao RTT.

É importante notar que a diferença do encargo de depreciação a ser ajustado via Fcont terá como base o valor do ativo calculado com base nos critérios contábeis vigentes em 2007.

Imagine-se, hipoteticamente, que a Empresa "XYZ" adquira uma máquina, cujo valor registrado na contabilidade comercial é de R\$ 22.000,00, e seu valor constante no Fcont é de R\$ 25.000,00. Essa empresa considerou em sua escrituração comercial uma taxa de depreciação no período de 6% e valor residual de R\$ 2.000,00, e segundo a Instrução Normativa SRF nº 1998, a taxa de depreciação estabelecida é de 10%. Assim, para efeito da depreciação e posterior ajuste temos:

- para fins contábeis:

Valor da máquina registrada na contabilidade (1)	R\$ 22.000,00
Valor residual (2)	R\$ 2.000,00
Valor a ser depreciado (1 - 2)	R\$ 20.000,00

Cálculo da depreciação (R\$ 20.000,00 x 6%)	R\$ 1.200,00
---	--------------

b) para fins fiscais:

Valor da máquina registrada no Fcont	R\$ 25.000,00
Valor a ser depreciado	R\$ 25.000,00
Cálculo da depreciação (R\$ 25.000,00 x 10%)	R\$ 2.500,00

c) portanto, o ajuste a ser efetuado é de R\$ 1.300,00 (R\$ 2.500,00 - R\$ 1.200,00).

Por força do art. 21 da Lei nº 11.941/2009, o mesmo raciocínio deve ser aplicado na apuração da base de cálculo da CSL, e para efeito do cálculo dos créditos no regime de apuração não cumulativa da contribuição para o PIS-Pasep e da Cofins.

Abaixo uma consulta efetuada ao IOB acerca do assunto:

Pergunta

Com a extinção do RTT pela Lei 12.973/2014, as taxas de depreciação no Ativo Imobilizado, para ajuste no Lalur (bloco M e-laluar/e-lacs) devo considerar ainda as Fiscais estabelecidas pela SRF pelo Imposto Renda, ou as adotadas pela empresa através de laudo em conformidade ao CPC 27 de acordo com a vida útil do bem?

Na Contabilidade Gerencial a depreciação é calculada conforme a expectativa de vida útil de cada bem, utilizada para fins da contabilidade societária. Ex: Um caminhão vida útil 14 anos - Taxa de depreciação 9,9 %.

Na Contabilidade Fiscal a depreciação é calculada pela taxa prevista na normativa da Receita Federal, utilizada para fins da contabilidade fiscal (apuração do IRPJ e CSLL). Ex: Um caminhão vida útil 5 anos - Taxa de depreciação 20 %.

Neste caso devo continuar considerando as taxas fiscais estabelecidas pela SRF para apuração do IRPJ e a CSLL com ajuste no Lalur?

Obrigado.

Resposta

Prezado Cliente,

Em atendimento a sua consulta informamos:

De acordo com a Lei nº 12.973/2014, artigo 75, caso a pessoa jurídica faça a opção pela aplicação das regras contidas nos artigos 1º e 2º e 4º a 7º da referida Lei, para o ano-calendário de 2014, fica extinto o Regime de Tributário de Transição - RTT. Em caso contrário, o RTT permanece até 31.12.2014 (Lei nº 12.973/2014, artigo 119, § 1º, inciso II).

Diante deste fato, caso a pessoa jurídica não faça a opção para 2014, a depreciação deverá ser neutralizada pelo RTT, conforme a Lei nº 11.941/2009, desde que haja diferença entre o aspecto contábil e o fiscal.

Contudo, caso a pessoa opte pela aplicação das regras para o ano-calendário de 2014, a Lei nº 12.973/2014 em seu artigo 40, introduziu alterações na Lei nº 4.506/1964, artigo 57, que trata da depreciação.

Assim, de acordo o referido dispositivo, a quota de depreciação dedutível na apuração do imposto será determinada mediante a aplicação da taxa anual de depreciação sobre o custo de aquisição do ativo.

Com essa nova disposição, o legislador extinguiu da legislação tributária o comando sobre a contabilização da depreciação, introduzindo ainda os §§ 15 e 16 ao artigo 57 da Lei nº 4.506/1964, que determina que a diferença de depreciação registrada na escrituração do contribuinte seja excluída em livro fiscal. Que no caso em questão é o e-Lalur.

Desta forma, caso a empresa não faça a opção pelas regras da Lei nº 12.973/2014, para o ano-calendário de 2014, deve continuar a tratar a diferença entre a depreciação fiscal e a contábil por meio de neutralização do Regime Tributário de Transição e continuar a utilizar as taxas estabelecidas pela Instrução Normativa SRF nº 162/1998.

Porém, se a pessoa jurídica fizer a opção pela aplicação das regras da Lei nº 12.973/2014, para o ano-calendário de 2014, a diferença entre a depreciação fiscal e a depreciação contábil deverá ser tratada no e-Lalur, por haver disposição legal e pela extinção do RTT.

Portanto, no caso da opção pelas regras da Lei nº 12.973/2014, para o ano-calendário de 2014, a pessoa jurídica deve continuar a considerar as taxas fiscais estabelecidas pela Receita Federal do Brasil, para fins de apuração do IRPJ e da CSLL com os ajustes necessários, decorrentes da diferença entre a depreciação fiscal e a contábil no e-Lalur e no e-Lacs.

Fonte de pesquisa:

Fundamentos legais: Mencionados no texto.

Atenciosamente,

Consultoria IOB
ECA

Prezado cliente,

O IOB Responde garante total qualidade e segurança nas informações citadas na resposta desta consulta.

Se sua expectativa não foi atendida quanto às orientações descritas, envie-nos um e-mail para o endereço: satisfacaoiobresponde@iob.com.br para que nossa equipe de Qualidade o contate no prazo máximo de 2h para que sejam tomadas as providências e garantir Qualidade, Segurança e SATISFAÇÃO TOTAL.

Copyright 2001-2009 IOB. Todos os direitos reservados.

6.1 Adoção Inicial da Lei nº 12.973/2014

O Capítulo IV (artigos 64 a 70) da Lei nº 12.973/2014, trata da adoção inicial das regras de convergência com a contabilidade trazidas pela referida Lei, informando inclusive sobre as diferenças de ajuste para os optantes pela antecipação das regras para o ano-calendário de 2014 e para o ano-calendário de 2015.

Para os optantes pela antecipação das regras, finda o Regime Tributário de Transição (RTT) para o ano-calendário de 2014 e definitivamente para o ano de 2015.

Na mesma exposição para o novo regime tributário, foi reforçada pela publicação da IN 1515/2014 da Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB), e veio dispor sobre os controles contábeis, mediante subcontas, das diferenças encontradas na contabilidade fiscal e na societária, podendo, inclusive, estabelecer que algumas delas sejam controladas em livro fiscal.

Portanto, a diferença positiva, verificada em 31.12.2013, para as pessoas jurídicas optantes pela adoção das disposições dos arts. 1º, 2º e 4º a 70 da Lei nº 12.973/2014, ou em 31.12.2014, para as não optantes, entre o valor de ativo mensurado de acordo com as disposições da Lei nº 6.404/1976, e o valor mensurado pelos métodos e critérios vigentes em 31.12.2007 previstos pelo Decreto-Lei nº 1.598/1977, deve ser adicionada ao lucro líquido para fins da determinação do lucro real e da base de cálculo da CSL em janeiro de 2014, para as pessoas jurídicas optantes pela adoção antecipada das disposições da Lei nº 12.973/2014, ou em janeiro de 2015, para as não optantes.

Na prática, isso significa dizer que as diferenças provenientes da aplicação das novas normas contábeis em relação àquelas aplicáveis até 31.12.2007, para não causarem reflexos fiscais, devem ser passíveis de rastreamento na contabilidade. Em outras palavras, passa a ser necessária a evidenciação de tais ajustes na contabilidade através de subcontas.

O mesmo raciocínio aplica-se em relação à diferença negativa do valor de passivo e deve ser adicionada na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSL em janeiro de 2014, para as pessoas jurídicas optantes pela adoção antecipada das disposições da Lei nº 12.973/2014, ou em janeiro de 2015, para os não optantes, salvo se o contribuinte evidenciar contabilmente essa diferença em subconta vinculada ao passivo para ser adicionada à medida da baixa ou liquidação.

Em linhas gerais, temos o seguinte:

Natureza da conta	Diferença apurada	Ajuste no Lalur	Registro contábil	Fundamento legal
Ativo	+	Adição	D - Subconta vinculada ao ativo C - Conta representativa do ativo	Instrução Normativa RFB nº 1.515/2014 , art. 163 , caput
Ativo	-	Exclusão	D - Conta representativa do ativo C -Subconta vinculada ao ativo	Instrução Normativa RFB nº 1.515/2014 , art. 166 , caput
Passivo	-	Adição	D - Subconta vinculada ao passivo C - Conta representativa do passivo	Instrução Normativa RFB nº 1.515/2014 , art. 163 , parágrafo único
Passivo	+	Exclusão	D - Conta representativa do passivo C - Subconta vinculada ao passivo	Instrução Normativa RFB nº 1.515/2014 , art. 166 , parágrafo único

As subcontas devem ser analíticas e registrar os lançamentos contábeis em último nível, observando-se que:

- i) a soma do saldo da subconta com o saldo da conta do ativo ou passivo a que a subconta está vinculada resultará no valor do ativo ou passivo mensurado de acordo com as disposições da Lei nº 6.404/1976;
- ii) no caso de ativos ou passivos representados por mais de uma conta, tais como bens depreciables, o controle deve ser feito com a utilização de uma subconta para cada conta, conforme demonstrado a seguir:

Conta	Controle em Subcontas
Edificações	Edificações - Subconta - Lei nº 12.973/2014
Depreciação Acumulada de Edificações	Depreciação Acumulada de Edificações - Subconta - Lei nº 12.973/2014
Veículos	Veículos - Subconta - Lei nº 12.973/2014
Depreciação Acumulada de Veículos	Depreciação Acumulada de Veículos - Subconta - Lei nº 12.973/2014

- iii) no caso de conta que se refira a grupo de ativos ou passivos, de acordo com a natureza desses, a subconta poderá se referir ao mesmo grupo de ativos ou passivos, desde que haja livro razão auxiliar "Z" das subcontas que demonstre o detalhamento individualizado por ativo ou passivo.

Neste caso terá que ter uma subconta para cada elemento do ativo ou uma só subconta e razão auxiliar para cada um dos elementos do ativo.

Exemplo:

Supomos vários Veículos 1; 2; 3; 4 (...) + Depreciação.

Terá que fazer o seguinte:

- Veículo 1 – Conta principal
- Veículo 1 – Subconta
- Dep. Acum. Veículo 1 – Conta principal
- Dep. Acum. Veículo 1 – Subconta

Obs.: Aplicar o mesmo procedimento em relação aos demais itens de veículos. Caso sintetize todos os itens de veículos em uma única subconta terá que abrir em contas auxiliares (um a um) através do Livro Razão Auxiliar "Z" em subcontas (RAS).

- iv) nos casos de subcontas vinculadas a participação societária ou a valor mobiliário, que devam discriminar ativos ou passivos da investida ou da emitente do valor mobiliário, pode ser utilizada uma única subconta para cada participação

- societária ou valor mobiliário, desde que haja livro razão auxiliar das subcontas que demonstre o detalhamento individualizado por ativo ou passivo da investida ou da emitente do valor mobiliário
- v) o controle por meio de subcontas dispensa o controle dos mesmos valores na Parte B do Lalur.
 - vi) cada subconta deve se referir a apenas uma única conta de ativo ou passivo, e cada conta de ativo ou passivo deve se referir a mais de uma subconta caso haja fundamentos distintos para sua utilização.

Por meio da Instrução Normativa RFB nº 1.515/2014 foram disciplinadas as regras da Lei nº 12.973/2014.

Assim, temos a disposição nos artigos 1º a 71º da mencionada Instrução Normativa de que os ajustes, sejam positivos ou negativos, verificados entre a contabilidade societária e o FCONT (contabilidade fiscal) deverão ser controlados por meio de subcontas, quando da adoção inicial.

Portanto, como verificamos nas disposições acima, deve ser mantida a evidenciação dos ajustes, para que **não** exista tributação quando da adoção antecipada das regras para o ano-calendário 2014 e definitivamente para o ano de 2015, estabelecidas pela Lei nº 12.973/2014.

Assim, conclui-se que a não evidenciação das diferenças apuradas na data da adoção inicial da Lei nº 12.973/2014 em subcontas enseja sua tributação imediata.

6.2 ECD - Livro Razão Auxiliar “Z” em subcontas (RAS)

No caso de conta, que se refira a único grupo de ativos ou passivos, de forma não individualizada, haverá a necessidade de ser demonstradas através do livro razão auxiliar para cada um dos elementos do ativos ou passivos com abertura de contas auxiliares uma a uma.

Este livro (RAS) está implementado em um registro da Escrituração Contábil Digital (ECD), a partir de janeiro de 2016, no leiaute 4 para as informações do ano calendário de 2015, através da publicação do ADE COFIS nº 82/2015 que disponibilizou o manual de orientação e leiaute da ECD.

Assim, a pessoa jurídica deve observar o seguinte:

- a) se obrigadas ao razão auxiliar a partir do ano-calendário de 2014 devem transmitir o livro "Z" no formato RAS dos anos-calendário de 2014 e 2015, na ECD de 2016; e
- b) se obrigadas ao razão auxiliar a partir do ano-calendário de 2015 devem transmitir o livro "Z" no formato RAS do ano-calendário 2015, na ECD de 2016.

As pessoas jurídicas obrigadas a transmitir o Livro Razão Auxiliar das subcontas devem utilizar os livros "R" (livro diário com escrituração resumida) ou "B" (balançetes diários e balanços) como principais, tendo em vista que o livro "G" (livro diário geral) não aceita livros auxiliares.

Lembramos que o Fisco, irá facultar o envio do Livro Razão Auxiliar “Z” (RAS) de 2014 na ECD 2015, caso a empresa tenha que evidenciar as diferenças da adoção inicial em decorrência apção já em 2014.

O livro “Z” será independente, ele não está amarrado com o ano-calendário de 2014, e sim com o ano-calendário 2015, assim poderá ser enviado o livro “Z” de 2014 junto com a ECD de 2015. Importante alertar que o livro “Z” referente 2014, deve ser enviado junto com o arquivo de janeiro/2015 e não deve ser enviado com o arquivo de dezembro/2015. Também deve ser entregue o livro “Z” primeiro antes de transmitir o livro “R”, caso contrário o contribuinte não conseguirá enviar o livro “Z” e terá que substituir a ECD. Portanto ao enviar a ECD o livro principal é “R” e o auxiliar será o “Z”, assim, temos “R” com “Z”.

Deverá ser adotado o modelo padronizado de razão auxiliar das subcontas, observando-se que as informações devem ser preenchidas nos registros I030 e I500 a I555.

6.3 ECF – Demonstrativo das diferenças da adoção inicial

As pessoas jurídica tributadas com base no lucro real devem elaborar demonstrativo das diferenças verificadas na data da adoção inicial entre os elementos do ativo, do passivo e do patrimônio líquido constantes na contabilidade societária e no FCont.

Para cada conta de último nível que apresente diferença, a pessoa jurídica deverá informar:

- a) o código da conta;
- b) a descrição da conta;
- c) o saldo da conta na Escrituração Contábil Digital (ECD);
- d) o saldo da conta no FCont;
- e) o valor da diferença de saldos;
- f) no caso de elemento do ativo ou do passivo, se a diferença:
 - f1) é controlada por subconta;
 - f2) é controlada por subconta, mas na forma prevista nos §§ 3º e 4º do art. 169 da Instrução Normativa RFB nº 1.515/2014;
 - f3) não é controlada por subconta, mas é controlada na forma prevista no § 5º do art. 169 da Instrução Normativa RFB nº 1.515/2014; ou
 - f4) não é controlada por subconta porque não existem ajustes a serem realizados.
- g) o código da subconta, nas hipóteses mencionadas nas letras "f." e "f.2"; e
- h) a descrição da subconta.

Dessa forma, os ajustes deverão ser evidenciados na Escrituração Contábil Fiscal (ECF) no registro "Y665:DEMONSTRATIVO DAS DIFERENÇAS NA ADOÇÃO INICIAL", que apresenta o demonstrativo das diferenças dos saldos societário e fiscal das contas contábeis em virtude da adoção inicial das normas contábeis internacionais de acordo, com base nas regras da Instrução Normativa nº 1.515/2014.

Em relação as regras de opção da adoção, as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real que não optaram pela adoção, no ano-calendário de 2014, das disposições dos arts. 1º e 2º e 4º a 70 da Lei nº 12.973/2014, nos termos do art. 75 da mesma lei, deverão preencher esse registro somente por ocasião da apresentação da ECF relativa ao no ano-calendário 2015 (ECF 2016). Por outro lado, aquelas exerceram essa opção, devem tê-lo preenchido na ECF 2015, relativa ao ano-calendário 2014.

As entidades imunes ou isentas que possuam receitas tributadas pelo lucro real e que tenham diferenças dos saldos societário e fiscal das contas contábeis em virtude da adoção inicial das normas contábeis internacionais de contabilidade também preencher esse registro.

Exemplo:

Suponhamos que, por ocasião da adoção inicial das disposições da Lei nº 12.973/2014, em 1º.01.2015, uma determinada pessoa jurídica apresentasse os seguintes dados, em relação à um terreno registrado no Ativo Não Circulante, no subgrupo Propriedades para Investimento:

Valor do terreno na Contabilidade Societária.....	R\$ 120.000,00
Valor do terreno no FCont.....	(R\$ 100.000,00)
Diferença positiva a ser registrada em subconta vinculada ao ativo.....	R\$ 20.000,00

Nesse caso, o registro Y665 da ECF seria assim preenchido:

[Y665]1.05.01.01||TERRENOS |120000,00|D|100000,00|D|20000,00|D|A|1.05.01.02||AJUSTE A VALOR JUSTO - TERRENOS|

[Y665]: Identificação do tipo do registro.

[1.05.01.01]: Código da conta.

||: Não há centro de custos da conta.

[TERRENOS]: Descrição da conta.

[120000,00]: Saldo societário (R\$ 120.000,00).

[D]: Natureza do saldo societário (devedora).

[100000,00]: Saldo fiscal (R\$ 100.000,00).

[D]: Natureza do saldo fiscal (devedora).

[100000,00]: Diferença entre os saldos societário e fiscal (120.000 - 100.000 = 20.000).

[D]: Natureza da diferença entre os saldos societário e fiscal (devedora).

[A]: Métrica de controle da subconta (A = Controlada por subconta).

[1.05.01.02]: Código da subconta.

||: Não há centro de custos da subconta.

[AJUSTE A VALOR JUSTO - TERRENOS]: Descrição da subconta.

Contabilmente, teríamos, por sua vez, a seguinte situação:

	Terrenos (ANC - Propriedades para Investimento)				Terrenos - Subconta - Lei nº 12.973/2014 (ANC - Propriedades para Investimento)	
(sd)	120.000,00	20.000,00	(01)	(01)	20.000,00	
	100.000,00					

(sd); saldo anterior, em 31.12.2014,

(1): Evidenciação da diferença positiva, em 1º.01.2015.

Fonte: Editorial IOB

7. Conclusão

A Lei nº 12.973/2014, resultante da conversão, com emendas da Medida Provisória nº 627/2013, extinguiu, a partir do ano-calendário de 2015, ou, opcionalmente, a partir do ano-calendário de 2014, o Regime Tributário de Transição (RTT), introduzido pela Lei nº 11.941/2009, e que visava promover a neutralidade tributária, em relação à adoção, pelo Brasil, das normas internacionais de contabilidade, e alinhou as normas fiscais às novas regras contábeis.

Como mencionado acima, a depreciação é um processo de apropriação dos custos dos ativos tangíveis a exercícios sucessivos e a produtos e serviços, preferivelmente em relação aos benefícios recebidos, ou seja, ao valor líquido dos serviços prestados pelas instalações em exercícios sucessivos.

Em que pese existirem aplicações de métodos diferenciados, bem como de vida útil e valor residual para bens que são utilizados em situações específicas que apresentam um grau de desgaste fora dos padrões de normalidade, atendendo assim uma das preocupações da contabilidade, qual seja a de aproximar a valoração dos bens e dos custos à realidade, a empresa deve manter, obrigatoriamente, a contabilidade fiscal, a fim de atender as normas societárias e tributárias, podendo, a seu critério, manter paralelamente um controle gerencial destes valores.

É importante destacar, uma vez mais, que a depreciação para fins de apuração do lucro real não está sujeita aos princípios contábeis, mas, sim, às prescrições da legislação tributária, e é legítimo - e geralmente de interesse do contribuinte - aproveitar as maiores deduções permitidas pela lei para recuperar o capital investido o quanto antes, através de economia no Imposto de Renda e na CSLL.

Quanto ao controle e atualização na contabilidade gerencial, como é feita a atualização da taxa de depreciação no cenário fiscal em relação a reforma manutenção e a ampliação em construções dos bens, estendendo assim a vida útil econômica do bem, entendemos ser necessário reavaliar a taxa de depreciação também por meio da contabilidade gerencial.

Ao que corresponde, a parte de controle das taxas diferenciadas da depreciação ente o cenário fiscal e societário, evidenciadas através do controle das subcontas em razão dos ajustes da adoção inicial, as subcontas não tem reflexos nas contas de resultados, apenas nas contas de ativos e passivos, sendo que a contabilização deverá ocorrer somente nas contas de ativos (subcontas) e da mesma forma nas contas do passivo (subcontas) apenas transicionando nestes grupos, conforme consta na IN 1515 em seus artigos:

Da Diferença a Ser Adicionada - Ativo

Art. 164. A tributação da diferença positiva verificada na data da adoção inicial entre o valor de ativo na contabilidade societária e no FCONT, a que se refere o caput do art. 163, poderá ser diferida desde que o contribuinte evidencie essa diferença em subconta vinculada ao ativo.

§ 1º A diferença de que trata o caput será registrada a débito na subconta em contrapartida à conta representativa do ativo.

§ 2º O valor registrado na subconta será baixado à medida que o ativo for realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa.

§ 3º No caso de ativo depreciável, amortizável ou exaurível, em que o controle é feito com a utilização de uma subconta para cada conta conforme disposto no § 2º do art. 169, a baixa relativa à depreciação, amortização ou exaustão a que se refere o § 2º será feita na subconta vinculada à conta de depreciação acumulada, amortização acumulada ou exaustão acumulada.

§ 4º Caso o valor realizado do ativo seja dedutível, o valor da subconta baixado conforme o § 2º deverá ser adicionado ao lucro líquido na determinação do lucro real no período de apuração relativo à baixa.

§ 5º Caso seja indedutível, o valor realizado do ativo, incluído o valor da subconta baixado conforme o § 2º, deverá ser adicionado ao lucro líquido na determinação do lucro real no período de apuração relativo à realização.

§ 6º Alternativamente ao disposto nos §§ 1º a 5º, o contribuinte poderá evidenciar a diferença de que trata o caput por meio da utilização de 2 (duas) subcontas:

(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1575, de 27 de julho de 2015)
I - a subconta vinculada ao ativo mencionada no caput; e

(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1575, de 27 de julho de 2015)
II - uma subconta auxiliar à subconta vinculada ao ativo de que trata o inciso I.

(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1575, de 27 de julho de 2015)

§ 7º Na hipótese de que trata o § 6º:

(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1575, de 27 de julho de 2015)

I - a diferença de que trata o caput será registrada a débito na subconta vinculada ao ativo e a crédito na subconta auxiliar;

(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1575, de 27 de julho de 2015)

II - o valor registrado na subconta vinculada ao ativo será baixado à medida que o ativo for realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa;

(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1575, de 27 de julho de 2015)

III - a baixa a que se refere o inciso II será feita mediante registro a crédito na subconta vinculada ao ativo e a débito na subconta auxiliar;

(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1575, de 27 de julho de 2015)

IV - caso o valor realizado do ativo seja dedutível, o valor da subconta baixado conforme previsto nos incisos II e III deverá ser adicionado ao lucro líquido na determinação do lucro real no período de apuração relativo à baixa;

(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1575, de 27 de julho de 2015)

V - caso seja indedutível, o valor realizado do ativo deverá ser adicionado ao lucro líquido na determinação do lucro real no período de apuração relativo à realização.

(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1575, de 27 de julho de 2015)

(...)

Da Diferença a Ser Adicionada – Passivo

Art. 165. A tributação da diferença negativa verificada na data da adoção inicial entre o valor de passivo na contabilidade societária e no FCONT, a que se refere o parágrafo único do art. 163, poderá ser diferida desde que o **contribuinte evidencie essa diferença em subconta vinculada ao passivo.**

§ 1º A diferença de que trata o caput será registrada a débito **na subconta em contrapartida à conta representativa do passivo.**

§ 2º O valor registrado na subconta será baixado à medida que o passivo for baixado ou liquidado.

§ 3º O valor da subconta baixado conforme o § 2º deverá ser adicionado ao lucro líquido na determinação do lucro real no período de apuração relativo à baixa.

§ 4º Alternativamente ao disposto nos §§ 1º a 3º, o contribuinte poderá evidenciar a diferença de que trata o caput por meio da utilização de 2 (duas) subcontas:

(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1575, de 27 de julho de 2015)

I - a subconta vinculada ao passivo mencionada no caput; e

(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1575, de 27 de julho de 2015)

II - uma subconta auxiliar à subconta vinculada ao passivo de que trata o inciso I.

(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1575, de 27 de julho de 2015)

§ 5º Na hipótese de que trata o § 4º:

(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1575, de 27 de julho de 2015)

I - a diferença de que trata o caput será registrada a débito na subconta vinculada ao passivo e a crédito na subconta auxiliar;

(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1575, de 27 de julho de 2015)

II - o valor registrado na subconta vinculada ao passivo será baixado à medida que o passivo for baixado ou liquidado;

(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1575, de 27 de julho de 2015)

III - a baixa a que se refere o inciso II será feita mediante registro a crédito na subconta vinculada ao passivo e a débito na subconta auxiliar;

(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1575, de 27 de julho de 2015)

IV - o valor da subconta baixado conforme previsto nos incisos II e III deverá ser adicionado ao lucro líquido na determinação do lucro real no período de apuração relativo à baixa.

(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1575, de 27 de julho de 2015)

Conclui-se que, portanto que:

Diante as legislações vigentes e consultas ao IOB há duas formas do cliente demonstrar e ajustar seus lançamentos:

- **Empresas que optarem pela Lei 12.973/2014**

Para as empresas que optarem pela aplicação das regras da Lei nº 12.973/2014, para o ano-calendário de 2014, a diferença entre a depreciação fiscal e a depreciação contábil deverá ser tratada e lançadas diretamente no e-Lalur, pois a disposição legal extingue o RTT em 2014 para essas empresas.

Com isso, as empresas que optarem pelas regras da Lei nº 12.973/2014, para o ano-calendário de 2014, a pessoa jurídica deve continuar a considerar as taxas fiscais estabelecidas pela Receita Federal do Brasil, para fins de apuração do IRPJ e da CSLL com os ajustes necessários, decorrentes da diferença entre a depreciação fiscal e a contábil no e-Lalur e no e-Lacs.

- **Empresas que não optarem pela Lei 12.973/2014**

Caso a empresa não faça a opção pelas regras da Lei nº 12.973/2014, para o ano-calendário de 2014, deve continuar a tratar a diferença entre a depreciação fiscal e a contábil por meio de neutralização do Regime Tributário de Transição e continuar a utilizar as taxas estabelecidas pela Instrução Normativa SRF nº 162/1998.

Lembrando que essa opção será utilizada somente para o ano de 2014, pois em 2015 o RTT será extinto para todas as empresas.

"O conteúdo deste documento não acarreta a assunção de nenhuma obrigação da Totvs perante o Cliente solicitante e/ou terceiros que porventura tiverem acesso ao material, tampouco representa a interpretação ou recomendação da TOTVS sobre qualquer lei ou norma. O intuito da Totvs é auxiliar o cliente na correta utilização do software no que diz respeito à aderência à legislação objeto da análise. Assim sendo, é de TOTAL RESPONSABILIDADE do Cliente solicitante, a correta interpretação e aplicação da legislação em vigor para a utilização do software contratado, incluindo, mas não se limitando a todas as obrigações tributárias principais e acessórias."

8. Informações Complementares

Na visão do ERP, poderá ter impactos na contabilização com base nos controles da adoção inicial, estabelecidos pela Lei nº 12.973/2014 e IN 1515/2014.

9. Referências

- https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3000.htm
- <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/Ant2001/1998/in16298.htm>
- <http://www.iobonline.com.br/pages/coreonline/coreonlineDocuments.jsf?guid=I618C441CE4CAE44AE040DE0A24AC4640¬a=1&tipodoc=3&esfera=FE&ls=2&index=1>
- <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/MPs/2013/mp627.htm>
- http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm
- <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/PareceresNormativos/2011/parecer012011.htm>
- <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=56355>
- <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=58604>

10. Histórico de alterações

ID	Data	Versão	Descrição	Chamado
AM	11/07/2014	1.00	Depreciação de bens do ativo aspecto fiscal e gerencial - Federal	TQ3906
AM	10/11/2014	2.00	Depreciação de bens do ativo aspecto fiscal e gerencial - Federal	TQVMZ2
AM	15/03/2016	3.00	Depreciação de bens do ativos aspectos fiscal e societário – Federal	TUPOL1