



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

11/11/2013

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.....	4
3.3	Métodos de Cálculo da Depreciação.....	4
4.	Aspecto Fiscal.....	5
5.	Contabilidade Fiscal x Contabilidade Gerencial.....	8
6.	Conclusão.....	8
7.	Referências.....	9
8.	Histórico de alterações.....	9

1. Questão

O cliente, empresa do ramo de terminais portuários, sediado no Estado de Santa Catarina, adquire bens para seu ativo imobilizado. 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.

Ocorre que ao gerar o arquivo para o SPED Contribuições ele verificou que os valores de depreciações, para fins de crédito do PIS/COFINS no registro F120, não consideram os valores dos itens classificados no sistema Microsiga-Protheus como "10 – Gerencial/Contábil", somente considera os valores de depreciações dos itens classificados como "01-Fiscal".

Alega ainda que a empresa é obrigada aos dois tipos de depreciações, a fiscal e a gerencial e que pode optar por utilizar a depreciação contábil (hoje utilizada como gerencial - tipo 10). Isto porque no LALUR deve escriturar o valor das duas depreciações e a diferença entre as mesmas.

O saldo de cada depreciação é obtido pela emissão de alguns relatórios e que se informarem a taxa oficial de depreciação no tipo 01 não conseguirão obter estes saldos.

Por fim, esclarecem ainda que alguns bens devem ter a taxa oficial considerada pelo tipo de item = "01-Fiscal", crédito pela depreciação fiscal e outros pela depreciação contábil = "10 – Gerencial/Contábil" e solicitam que no cadastro dos Bens seja criado um campo onde seja possível informar de qual tipo será calculado o crédito de PIS/COFINS para o SPED Contribuições no registro F120, se 01 ou 10.

2. Normas apresentadas pelo cliente

O cliente embasa sua solicitação na orientação para o registro F120 do Guia Prático EFD-Contribuições – Versão 1.13, que teve sua última atualização em 09/09/2013 e que menciona na página 173 o seguinte:

"Os valores informados neste registro devem corresponder aos encargos de depreciação ou amortização incorridos em cada período, objeto de escrituração contábil pela pessoa jurídica, referente exclusivamente aos bens e edificações com direito a crédito, na forma da legislação tributária"

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.

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 depreciáveis (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 produção 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 à 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 que temos conhecimento que tem 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 Gerencial

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, a Contabilidade para fins Gerenciais.

6. Conclusão

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.

Todas as acelerações (por turno, incentivos fiscais, valor mínimo de capitalização etc.) permitidas pela legislação devem ser aproveitadas o mais amplamente possível.

É ilustrativo registrar que, no Acórdão nº 103-14.071/93, a 3ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes decidiu que:

"As importâncias apropriadas como custo/despesa, a título de depreciação, devem ser comprovadas mediante registros que permitem identificar os bens depreciados, datas e valores de aquisição, método de depreciação adotado, entrada dos bens em operação, baixas, acréscimos ao custo, reavaliações etc., sem o que procede a glosa fiscal."

Por todo o exposto, entendemos que não está incorreto o tratamento existente no sistema Microsiga-Protheus quanto a considerar somente o item classificado com o campo TIPO = FISCAL para a composição do registro F120 do EFD-Contribuições e crédito de PIS/COFINS sobre os valores de depreciação dos bens, bem como também não está incorreto para qualquer outra obrigação fiscal que utilize estas informações, haja vista que a contabilidade gerencial, classificada como TIPO = GERENCIAL no cadastro de bens, não foi criada para fins fiscais, somente para fins gerenciais, como o próprio nome sugere e consta de Boletim Técnico disponível para o cliente.

O cliente deverá ajustar seus cadastros a fim de que a taxa de depreciação a ser considerada para as obrigações fiscais seja informada com o TIPO correto no cadastro de bens, que é o "FISCAL" e não "GERENCIAL" como consta.

Assim, consideramos que o sistema Microsiga-Protheus está em conformidade com as normas tributárias e nenhum ajuste deve ser feito a fim de que ora seja considerada a taxa classificada como FISCAL e ora como GERENCIAL, como solicitou o cliente, pois em nosso entendimento somente a taxa de depreciação fiscal, prevista na legislação tributária, é que deve ser considerada para a contabilidade fiscal e obrigações fiscais.

"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."

7. Referências

- https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3000.htm
- <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/Ant2001/1998/in16298.htm>

8. Histórico de alterações

ID	Data	Versão	Descrição	Chamado
LJAC	11/11/2013	1.00	Depreciação de bens do ativo aspecto fiscal e gerencial- Federal	THEVJH