



**Orientações Consultoria de Segmentos**  
**Realização do Custo Atribuído procedimento de controle do saldo a ser descontado no cálculo do valor residual na depreciação.**

08/12/2015

## 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 Reavaliação de Bens.....	5
3.4 Uso do Custo Atribuído.....	5
3.5 Regras de Adoção Inicial da Lei nº 12.973/2014.....	7
3.6 Instrução Normativa nº 1.515 de 24/11/2014.....	11
3.7 Parecer da Consultoria Externa.....	13
4. Conclusão.....	15
5. Informações Complementares.....	16
6. Referências.....	16
7. Histórico de alterações.....	17

## 1. Questão

Cliente questiona a forma de contabilização do custo atribuído em realização ao cenário fiscal e ao cenário IFRS.

Surge algumas dúvidas:

A Depreciação Fiscal (Cenário Fiscal) é a depreciação que é dedutível na apuração do Imposto de renda.

A Depreciação IFRS (Cenário IFRS) é a depreciação que é indedutível na apuração do Imposto de renda.

Então, essas depreciações (Fiscal e IFRS) tem que estar contabilizadas dentro do Cenário IRFS, porém, em contas distintas.

Como trazer a depreciação calculada pelo Cenário FISCAL para dentro do Cenário IFRS?

Como tratar o valor do saldo no custo atribuído? Esse valor deve ser descontado no valor residual do cálculo?

## 2. Normas apresentadas pelo cliente

O cliente apresenta um exemplo dos lançamentos contábeis com base na realização do custo atribuído.

1) Contabilização da depreciação do valor de R\$ 8.100,00 (R\$ 9000,00 - 900,00) = 8.100,00

D - 41015501 Despesa de Depreciação

C- 13020502 (-) Depreciação Acumulada 28,66

2) O sistema transfere da conta 13020502- Depreciação de Maq. Equip. para 13020604 - Depreciação - Custo Atribuído

D- 13020502 (-) Depreciação Acumulada Maq. Equip.

C- 13020604 (-) Depreciação Acumulada Maq. Equip. - Custo Atribuído 28,66

3) Pela realização do Custo Atribuído

D- 24050101 AAP - Ajustes de Avaliação Patrimonial

C- 24100101 Lucros Acumulados 28,66

4) Exemplo de Apuração do Resultado do Exercício - DRE

Receita de Venda de Produção Própria 100,00

(-) CPV 60,00

(=) Lucro bruto 40,00

(-) Despesa de Depreciação 28,66

(=) Lucro líquido 11,34

5) Apuração do LALUR (Livro de Apuração do Lucro Real)

Lucro Líquido 11,34

(+) Adições:

Despesas de Depreciação 28,66

Lucro Real 40,00

6) Quando o Bem for baixado (por venda ou outro motivo qualquer)

C- 1.3.02.04.05 Maquinas e Equipamento - Custo Atribuído 9.000,00

D- Resultado da Venda de Imobilizado 9.000,00

D- 13020604 (-) Depreciação Acumulada Maq. Equip. - Custo Atribuído 8.100,00

D- Resultado da Venda de Imobilizado 8.100,00

D- 24050101 AAP - Ajustes de Avaliação Patrimonial 900,00

C- 24100101 Lucros Acumulados 900,00

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 breves 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.

Com a emissão do Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado, o CPC tratou do valor depreciável e do período de depreciação, estabelecendo, dessa forma, o conceito de valor depreciável e do período de depreciação, estabelecendo dessa forma, o conceito de valor depreciável e da necessidade de revisão dos critérios utilizados para a determinação da vida útil estimada dos bens do imobilizado como segue:

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

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

### 3.3 Reavaliação de Bens

Reavaliar bens é atribuir-lhes um novo valor, abandonando os respectivos custos de aquisição que podem não ser os mais adequados em determinadas situações.

A reavaliação é facultativa e nada mais é do que a atualização dos valores do Ativo Permanente, tendo em vista as condições de uso e de produção do bem e o seu valor de mercado, valor esse que, embora influenciado também pela inflação, tem inúmeras outras causas, as quais devem ser devidamente fundamentadas por laudo técnico.

O valor da reavaliação é determinado pela diferença positiva entre o novo valor do bem (a preço de mercado), fundamentado em laudo técnico e o seu valor contábil. Valor contábil é o valor pelo qual o bem está registrado na contabilidade, líquido da correspondente depreciação, amortização ou exaustão, quando for o caso.

A reavaliação tem por objetivo que o balanço reflita os ativos aos valores atualizados no nível dos preços correntes de mercado.

Permite, ainda, que os valores dos bens do Imobilizado reavaliados sejam apropriados, por meio da depreciação, aos custos ou despesas pelos novos valores, apurando resultados operacionais mais apropriados com o conceito de reposição dos Ativos.

A avaliação de bens pelo justo valor de mercado é desejável, entre outras, nas seguintes situações:

- a) transformação, incorporação, fusão e cisão;
- b) elaboração de demonstrações financeiras que refletem valores correntes para fins gerenciais e de crédito.

### 3.4 Uso do Custo Atribuído

De acordo com a Lei societária, reavaliações periódicas dos ativos não são mais permitidas no Brasil. Entretanto, para fins de primeira adoção dos novos CPCs, a interpretação ICPC quando a entidade faz uso, nas suas demonstrações contábeis segundo a prática contábil brasileira, do custo atribuído conforme a Interpretação ICPC 10 - Interpretação sobre a Aplicação Inicial ao Ativo Imobilizado e à Propriedade para Investimento, ela deve utilizar tais valores em seu Balanço Patrimonial de abertura em IFRS para o Ativo Imobilizado e para as propriedades para investimento.

Nesse sentido cabe evidenciarmos um pouco da norma, extraídas do livro Manual de Contabilidade Societária da renomada entidade FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FEA/USP):

**13.3.2.1 Um caso todo especial: adoção, pela primeira vez, das normas internacionais e dos CPCs**

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

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

**Destaca-se que essa opção de mensuração subsequente pode ser empregada apenas quando da adoção inicial do Pronunciamento Técnico CPC 27, não sendo considerado como prática de reavaliação, mas sim como ajuste dos saldos iniciais.**

**Os efeitos desses ajustes nos saldos iniciais dos itens do ativo imobilizado, tanto positivos como negativos, devem ser contabilizados tendo como contrapartida a conta Ajustes de Avaliação Patrimonial, no patrimônio líquido. Além disso, a depender do regime de tributação da entidade, deve-se reconhecer os tributos diferidos. Destaca-se mais uma vez que o emprego do valor justo como custo atribuído aos bens ou conjuntos de bens do ativo imobilizado no momento da adoção inicial do CPC 27 não resulta na mudança da prática contábil do custo histórico como base de valor. Uma possível perda futura por valor não recuperável deve ser reconhecida no resultado do período para esses ativos que tiveram ajustes lançados na conta Ajustes de Avaliação Patrimonial.**

**É de se lembrar também que, na adoção inicial (efetuada pela grande maioria das empresas em 2010, com data base de janeiro de 2009) deve ser feita, dentro dessa análise do valor justo do imobilizado, a verificação de qual o significado da depreciação acumulada existente nessa data, a vida útil remanescente e a consideração com relação ao valor residual de cada ativo.**

**Pode ocorrer inclusive de o saldo líquido do ativo imobilizado estar até representando aproximadamente o seu valor justo nessa data, mas de ele estar sendo depreciado com base numa vida nada próxima da sua vida útil econômica esperada. Nesse caso, não há o que se ajustar no valor do imobilizado na transição, mas as taxas de depreciação precisam, a partir desse momento, ser ajustadas, porque a continuar como está em pouco tempo haverá um descolamento do que deveria estar e do que aparecerá contabilizado para esse imobilizado. Mas é uma situação rara, concorda-se.**

**O mais comum deve ser a situação de a empresa haver registrado sua depreciação até essa data com base na vida útil dada como limite mínimo fiscalmente falando, e no pressuposto de valor residual nulo. Com isso, podem os ativos estar muito abaixo de seu valor justo (imóveis é um caso típico), ou muito acima (no caso de determinados conjuntos de computadores). É totalmente necessário que se efetue o ajuste desse imobilizado ao seu valor justo, fazendo com que esses valores líquidos contábeis sejam substituídos pelo custo atribuído (deemed cost), com base no valor justo e que se comecem novas depreciações com a vida útil econômica remanescente e com a consideração do valor residual esperado.**

**Para fins fiscais pode-se, no RTT, continuar com as taxas de depreciação que vinham sendo registradas.**

*Essa oportunidade (obrigação moral aliás) de ajustar os ativos imobilizados (e as propriedades para investimento também) aos seus valores justos e começar vida nova com taxas de depreciação mais representativas da realidade econômica é única: na transição para as novas normas do CPC representativas das normas internacionais de contabilidade.*

Lembrando que as práticas contábeis adotadas no Brasil pela NBC TG 37 - Adoção Inicial das Normas Internacionais de Contabilidade - não admitem o uso de custo atribuído para ativos intangíveis, investimentos em controladas, controladas em conjunto, coligadas ou outros ativos que não o ativo imobilizado e propriedade para investimento.

### 3.5 Regras de Adoção Inicial da Lei nº 12.973/2014.

As operações ocorridas até 31.12.2013, para as pessoas jurídicas optantes pela adoção, a partir de 1º.01.2014, das disposições contidas nos arts. 1º e 2º e 4º a 70 da Lei nº 12.973/2014, ou até 31.12.2014 para as não optantes, permanece a neutralidade tributária estabelecida no RTT – Regime Tributário de Transição; e a pessoa jurídica deverá proceder, nos períodos de apuração a partir de 1º.01.2014, para os optantes, ou a partir de 1º.01.2015 para os não optantes, aos respectivos ajustes nas bases de cálculo do IRPJ, da CSL, da contribuição para o PIS-Pasep e da Cofins, em observância aos seguintes critérios:

- a) a diferença positiva, verificada em 31.12.2013, para os optantes do novo regime fiscal, ou em 31.12.2014 para os 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, deve ser adicionada na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSL em janeiro de 2014, para os optantes, ou em janeiro de 2015 para os não optantes;
- b) a diferença negativa, verificada em 31.12.2013, para as pessoas jurídicas optantes, 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, não poderá ser excluída na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSL.

Prevê que as diferenças positivas e/ou negativas verificadas na data de adoção inicial entre o valor do Ativo/Passivo na contabilidade Societária e o FCONT (RTT), serão computadas na determinação do lucro real na data da adoção inicial, salvo se contribuinte evidenciar contabilmente tais diferenças em subcontas vinculadas para serem computadas quando da realização.

Desta forma para não ocorrência do ajuste da diferença positivas ou negativas em único lançamento nas bases de cálculos do IRPJ e da CSLL, o contribuinte deverá observar os requisitos:

a) na letra "a":

- a.1) não se aplicam se a pessoa jurídica evidenciar contabilmente essa diferença em subconta vinculada ao ativo, para ser adicionada à medida de sua realização, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa;
- a.2) aplica-se 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/2014, para os optantes, ou em janeiro/2015 para os não optantes, salvo se a pessoa jurídica evidenciar contabilmente essa diferença em subconta vinculada ao passivo para ser adicionada à medida da baixa ou liquidação;

b) na letra "b":

- b.1) não se aplicam se a pessoa jurídica evidenciar contabilmente essa diferença em subconta vinculada ao ativo para ser excluída à medida de sua realização, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa;
- b.2) aplica-se à diferença positiva no valor do passivo e não pode ser excluída na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSL, salvo se a pessoa jurídica evidenciar contabilmente essa diferença em subconta vinculada ao passivo para ser excluída à medida da baixa ou liquidação.

Conforme item 21 da Interpretação técnica ICPC 10 que trata da avaliação inicial quando diz respeito ao ativo imobilizado, a administração pode identificar bens de valores relevantes ainda em operação, revisando a estimativa de vida útil e apresentando o valor contábil substancialmente inferior ou superior ao seu valor justo. Após essa avaliação a administração deverá se assegurar que o avaliador indique a vida útil remanescente e o valor residual previsto a fim de estabelecer o valor depreciável e a nova taxa de depreciação na data de transição.

De acordo com os itens 31 e 32 da “Interpretação Técnica ICPC 10” que trata das “Revisões periódicas das vidas úteis” a administração deverá observar:

**31. Dada a necessidade de revisão das vidas úteis e do valor residual, no mínimo a cada exercício, a administração deve manter e aprovar análise documentada que evidencie a necessidade ou não de alteração das expectativas anteriores (oriundas de fatos econômicos, mudanças de negócios ou tecnológicas, ou a forma de utilização do bem, etc.), a fim de solicitar ou não novas avaliações, com regularidade tal que as estimativas de vida útil e valor residual permaneçam válidas em todos os exercícios.**

**32. Esse procedimento, para todas as entidades, adotantes ou não do custo atribuído, deve observar, primordialmente, o aspecto da oportunidade das avaliações, com ICPC\_10 monitoramento da vida útil e do valor residual dos ativos, de forma a permitir a necessária alteração do plano de depreciação na hipótese em que o contexto econômico onde a entidade opera sofra alterações relevantes que afetem o nível de utilização dos ativos, mudança na curva esperada de obsolescência e outros fatores.**

### Do Valor Justo:

A Lei nº 12.973/2014 regula os impactos fiscais aplicáveis a receitas e despesas decorrentes do reconhecimento de ajustes positivos e negativos do valor justo de ativos e passivos. De acordo com a referida norma, esses ajustes são reconhecidos à medida da realização de referidos ativos ou passivos.

### Ganho:

O ganho decorrente de avaliação de ativo ou passivo a valor justo não será tributado se o respectivo aumento no valor do ativo ou a redução no valor do passivo for contabilizado em subconta específica vinculado ao ativo ou passivo.

O ganho será tributado à medida que o ativo for realizado (mediante alienação ou baixa, depreciação, amortização ou exaustão) ou o passivo for baixado ou liquidado. Se o valor realizado for indedutível, o ganho não será tributado, inclusive se realizado mediante alienação, baixa, depreciação, amortização ou exaustão.

O ganho não evidenciado destacadamente em subconta distinta será tributado, e o seu valor não poderá reduzir eventual prejuízo fiscal no período. Nesse caso, o ganho deve ser considerado em período de apuração seguinte em que exista lucro real antes do cálculo do referido ganho.

Os ganhos no reconhecimento inicial de ativos avaliados a valor justo decorrentes de transações com terceiros, tais como doações, por exemplo, são tributados.

### Exemplo:

Em função da mudança da prática contábil brasileira para a plena aderência ao processo de convergência das práticas contábeis brasileiras às normas internacionais de contabilidade, na adoção inicial da NBC TG 27 – Ativo Imobilizado, a pessoa jurídica optou por ajustar os saldos iniciais à semelhança do que é permitido pelas normas internacionais de contabilidade, com a utilização do conceito de custo atribuído (deemed cost), conforme enuncia a Interpretação Técnica (ITG) 10 – Interpretação sobre Aplicação Inicial do Ativo Imobilizado e a Propriedade para Investimento, aprovado pela Resolução CFC nº 1.263/2009.

Partindo desse pressuposto, a pessoa jurídica fez a avaliação a valor justo de um terreno de sua propriedade registrado no ativo imobilizado.

**Dados:**

- Valor Justo do Ativo.....: R\$ 500.000,00
- Valor Contábil.....: R\$ 200.000,00
- Ganho decorrente do ajuste a valor justo.:R\$ 300.000,00

**Registro contábil:**

- 1) Pelo registro do ganho no valor do Ativo:

Contas Contábeis	Débito – R\$	Crédito – R\$
Ajuste a valor justo de terrenos (ANC – Imobilizado)	300.000,00	
Ajuste de avaliação patrimonial (Patrimônio Líquido)		300.000,00

- 2) Pelo registro dos tributos incidentes sobre o ganho:

Contas Contábeis	Débito – R\$	Crédito – R\$
Tributos s/ganhos de ajustes a valor justo de terrenos (Redutora do Patrimônio Líquido)	102.000,00	
IRPJ s/ ganhos de ajustes a valor justo de terrenos diferido (PNC)		75.000,00
CSLL s/ ganhos de ajustes a valor justo de terrenos diferidos (PNC)		27.000,00

Nota: Controlar o valor do ganho na Parte B do Lalur e oferecer à tributação à medida que o ativo for realizado, inclusive mediante alienação ou baixa, depreciação, amortização ou exaustão.

Os ajustes na Escrituração Contábil Fiscal (ECF) conforme controle serão realizados no Bloco M305: Conta da Parte B do e-Lalur.

Representação gráfica do patrimônio:

<b>ATIVO NÃO CIRCULANTE</b>	
<b>IMOBILIZADO</b>	
Terrenos.....	R\$ 200.000,00
Ajuste a valor justo de terrenos.....	R\$ 300.000,00
.....	R\$ 500.000,00

**Perda:**

O valor da perda decorrente de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo somente poderá ser dedutível na determinação do lucro real à medida que o ativo for realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, ou quando o passivo for liquidado ou baixado.

Para ser dedutível, o valor da perda precisa ser individualizado na contabilidade. Se não houver o destaque em subcontas distintas da respectiva redução no valor do ativo ou do aumento do valor do passivo em subcontas distintas, o valor da perda é indedutível na determinação do lucro real.

O valor da perda será realizado e computado na determinação do lucro real da seguinte forma:

- a) à medida que o ativo for realizado, mediante alienação ou baixa, depreciação, amortização ou exaustão; ou
- b) tratando-se de passivo, quando este for liquidado ou baixado.

Se o valor realizado for indedutível, a perda também será indedutível, inclusive se realizada mediante alienação ou baixa, depreciação, amortização ou exaustão.

Exemplo:

Empresa possui um armazém registrado na conta de Propriedade para investimentos, subconta de Edifícios. Sua intenção é para valorização do capital, não pretende utilizá-lo em sua atividade nem vendê-lo no curso ordinário do negócio. Um perito avaliou o imóvel em R\$ 2.000.000,00, enquanto que, na escrituração contábil da entidade, está registrado por R\$ 3.000.000,00, havendo, portanto, uma perda de R\$ 1.000.000,00 a ser considerada.

Registro contábil:

- 1) Pelo registro da Perda:

Contas Contábeis	Débito – R\$	Crédito – R\$
Perdas prováveis em investimentos – Edifícios (Conta de Resultado)	1.000.000,00	
Perdas estimadas em investimentos avaliados a valor justo - Edifícios (Redutora do ANC - Investimentos)		1.000.000,00

- 2) Provisão dos tributos sobre a perda:

Como o valor justo é menor do que o custo, nenhum ajuste equivalente foi efetuado para fins fiscais. (Item 8 da NBC TG 32 – Tributos sobre o lucro, aprovado pela Resolução CFC nº 1.189/2009).

- 3) Ajuste fiscal no Lalur:

O valor da perda registrado no período como despesa operacional (resultado) deve ser adicionado na Parte A e controlado na Parte B do livro para futura exclusão.

No período de alienação ou baixa do ativo, o valor da perda deve ser realizado. Nesse momento, deverá ser computado na determinação do lucro real.

Na ECF – Escrituração Contábil Fiscal esses ajustes serão realizados nos Registros M300, M305, M310 para o IRPJ e para CSLL nos Registro M350, M355, M360.

Representação gráfica do patrimônio:

ATIVO NÃO CIRCULANTE	
INVESTIMENTOS	
Investimentos avaliados a valor justo – Edifícios (ANC - Investimentos.....	R\$ 3.000.000,00
Perdas estimadas em investimentos avaliados a valor justo – Edifícios (Redutora do ANC - Investimentos.....	(R\$ 2.000.000,00)
.....	R\$ 1.000.000,00

Na hipótese de não ser evidenciada, por meio de subconta a perda será considerada como não dedutível. Para serem consideradas dedutíveis, as perdas decorrentes de avaliação a valor justo de ativo ou passivo devem ser evidenciadas na contabilidade.

Por meio da Instrução Normativa RFB nº 1.515 de 24/11/2014 foram disciplinadas as regras da Lei nº 12.973/2014.

Assim, temos a disposição no artigo 175º da Instrução Normativa de que os ajustes, sejam positivos ou negativos, verificado entre a contabilidade societária e o FCONT (contabilidade fiscal) deverão ser controlados por meio de subcontas, quando da adoção inicial.

A pessoa jurídica tributada com base no lucro real deverá 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:

- I - o código da conta;

- II - a descrição da conta;
- III - o saldo da conta na ECD;
- IV - o saldo da conta no FCONT;
- V - o valor da diferença de saldos;
- VI - no caso de elemento do ativo ou do passivo, se a diferença:

- a) é controlada por subconta;
- b) é controlada por subconta, mas na forma prevista nos §§ 3º e 4º do art. 11;
- c) não é controlada por subconta, mas é controlada na forma prevista no § 5º do art. 11; ou
- d) não é controlada por subconta porque não haverá ajustes decorrentes das diferenças na forma prevista nos arts. 163

a 168, tais como nas participações em coligadas e controladas de que trata o art. 173 e nos contratos de concessão de serviços públicos de que trata o art. 174;

VII - o código da subconta, nas hipóteses das alíneas “a” e “b” do inciso VI; e

VIII - a descrição da subconta.

§ 2º O demonstrativo de que trata o caput será informado no Lalur.

Base legal: (Art. 175 da IN 1.515/2014).

Portando, se a pessoa jurídica, quando da adoção inicial não quiser efetuar o controle em subcontas, deverá oferecer as diferenças positiva ou negativa a tributação na determinação do Lucro Real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre lucro líquido.

### 3.6 Instrução Normativa nº 1.515 de 24/11/2014.

A Instrução Normativa nº 1.515 vem substituir antiga IN nº 1.493/14, trazendo alterações pela Lei nº 12.973/14 que regula as “novas regras” fiscais introduzidas pela referida lei, têm como objetivo a adequação da legislação tributária a legislação societária e às normas contábeis e, assim, extinguir o RTT e estabelecer uma nova forma de apuração da base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídicas e da Contribuição Social sobre o Lucro, a partir de ajustes que devem ser feitos em livro fiscal, entre outras regras.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) por meio da publicação IN RFB nº 1.515, boa parte sobre os controles contábeis, mediante subcontas, das diferenças encontradas na contabilidade fiscal e na societária, foi cumprida, inclusive vindo estabelecer que algumas das diferenças sejam controladas em livro fiscal.

Na prática, isso significa dizer que as diferenças provenientes da aplicação das “novas normas” contábeis em relação às normas aplicáveis até 2007, para não causarem reflexos fiscais, deverão ser passíveis de rastreamento na contabilidade. Em outras palavras, passa a ser necessária a evidenciação de tais ajustes na contabilidade. Isso, naturalmente, somente é possível com a inclusão de tais contas no plano de contas da empresa e para que os valores não sejam tributados de imediato, há a necessidade da Pessoa Jurídica evidenciar os fatos em cada uma das subcontas específicas.

As subcontas serão analíticas e registrarão os lançamentos contábeis das diferenças em último nível de acordo com o artigo 169 da IN 1515.

#### CAPÍTULO II

##### DO CONTROLE POR SUBCONTAS NA ADOÇÃO INICIAL

**Art. 169.** As subcontas de que tratam os arts. 163 a 168 serão analíticas e registrarão os lançamentos contábeis das diferenças em último nível.

**§ 1º** 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, de 1976.

**§ 2º** No caso de ativos ou passivos representados por mais de uma conta, tais como bens depreciables, o controle das diferenças deverá ser feito com a utilização de uma subconta para cada conta.

**§ 3º** No caso de ativo ou passivo reconhecido na data da adoção inicial na contabilidade societária, mas não reconhecido no FCONT, a subconta poderá ser a própria conta representativa do ativo ou passivo que já evidencia a diferença.

**§ 4º** No caso de ativo ou passivo representado por mais de uma conta, caso uma dessas contas conste na data da adoção inicial na contabilidade societária, mas não conste no FCONT, tal como perda estimada por redução ao valor recuperável de ativo, a subconta poderá ser a própria conta que já evidencia a diferença.

**§ 5º** No caso de ativo ou passivo não reconhecido na data da adoção inicial na contabilidade societária, mas reconhecido no FCONT, a diferença deverá ser controlada na Parte B do Lalur.

**§ 6º** 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 que demonstre o detalhamento individualizado por ativo ou passivo.

**§ 7º** O livro razão auxiliar de que trata o § 6º será transmitido ao Sped.

**§ 8º** O controle por meio de subcontas de que trata este Capítulo dispensa o controle dos mesmos valores na Parte B do Lalur.

**§ 9º** Cada subconta deve se referir a apenas uma única conta de ativo ou passivo, e cada conta de ativo ou passivo referir-se-á a apenas uma subconta.

**§ 10.** O conjunto de contas formado pela conta analítica do ativo ou passivo e as subcontas correlatas receberá identificação única no Sped, que não poderá ser alterada até o encerramento contábil das subcontas.

**§ 11.** A Cofis editará normas complementares a este artigo, estabelecendo:  
I - a forma de apresentação do livro razão auxiliar de que tratam os §§ 6º e 7º;  
e

II - como será feito o vínculo da subconta com o ativo ou passivo a que se refere.

A opção pela atribuição de novo custo (deemed cost), incluindo a vedação de revisão da opção em períodos subsequentes ao da adoção inicial, e todos os demais procedimentos pertinentes contidos no ICPC 10 para os ativos imobilizados se aplicam igualmente às Propriedades para Investimento, quando a entidade optar pela adoção do método de custo (Resolução do CPC nº 1.263/2009, ICPC 10).

Como já evidenciado, incentiva-se que seja adotado, como “Custo Atribuído” o valor justo, sendo essa opção aplicável apenas e “tão somente na adoção inicial”, não sendo admitida revisão da opção em períodos subsequentes ao da adoção inicial.

Esse procedimento acima Não significa a adoção da reavaliação de bens.

Ao adotar esse critério, a administração deverá indicar ou assegurar que o avaliador indique a vida útil remanescente e o valor residual previsto a fim de estabelecer o valor depreciável e a nova taxa de depreciação da data de transição. Lembrando que o Conselho Federal de Contabilidade não admite o uso de custo atribuído para ativos intangíveis, investimentos em controladas, controladas em conjunto, coligas ou outros ativos que não os ativos imobilizadas e propriedade para investimentos conforme a Resolução CFC nº 1.253/2009, item 31.

Depois da publicação do artigo 40 da Lei nº 12.973/2014, a partir 01.01.2015, a legislação fiscal admite que o contribuinte possa computar a taxa/quota de depreciação efetivamente adequada às condições dos seus bens, desde que faça a prova dessa adequação, quando adotar taxa diferente da fiscal.

Nesse sentido, quando a taxa de depreciação “contábil” for maior que a “fiscal”, entende-se que não haverá ajuste fiscal, vez que a nova lei não trouxe tratamento específico para essa situação.

A nova Lei também passou a permitir que, caso a quota de depreciação registrada na contabilidade do contribuinte seja menor do que aquela calculada pelo Fisco Federal, a diferença poderá ser excluída do lucro líquido na apuração do lucro real. Vale lembrar que a partir do período de apuração em que o montante acumulado das quotas de depreciação do “contábil” + “fiscal” alcançar 100%, o valor da depreciação, registrado na escrituração comercial, deverá ser adicionado ao lucro líquido para efeito de determinação do lucro real. Dessa forma todos os ajustes relativos a depreciação a ser contabilizada na empresa é sempre a IFRS, isto é, a contábil. Eventuais diferenças são ajustadas por meio do Lalur.

### 3.7 Parecer da Consultoria Externa

Afim de obtermos uma opinião sobre o exemplo evidenciado pelo cliente em relação ao valor do saldo no custo atribuído, realizamos uma consulta junto a consultoria externa IOB conforme segue:

Respondido: 04-12-2015 11:59:02
Código da Consulta: 1926658 - 20151202111212-884592315
<b>Pergunta</b>
Quando a entidade faz uso, nas suas demonstrações contábeis segundo a prática contábil brasileira, do custo atribuído (deemed cost) conforme a Interpretação ICPC 10 - Interpretação sobre a Aplicação Inicial ao Ativo Imobilizado e à Propriedade para Investimento, ela deve utilizar tais valores em seu Balanço Patrimonial de abertura em IFRS para o Ativo Imobilizado e para as propriedades para investimento.Â
Na realização do custo atribuído, esse valor deve ser descontado no valor residual do cálculo?
1) Contabilização da depreciação do valor de R\$ 8.100,00 (R\$ 9000,00 - 900,00) = 8100,00
D- 41015501 Despesa de Depreciação C- 13020502 (-) Depreciação Acumulada 28,66
2) O sistema transfere da conta 13020502- Depreciação de Maq. Equip. para 13020604 - Depreciação - Custo Atribuído
D- 13020502 (-) Depreciação Acumulada Maq. Equip. C- 13020604 (-) Depreciação Acumulada Maq. Equip. - Custo Atribuído 28,66
3) Pela realização do Custo Atribuído
D- 24050101 AAP - Ajustes de Avaliação Patrimonial C- 24100101 Lucros Acumulados 28,66
4) Exemplo de Apuração do Resultado do Exercício - DRE
Receita de Venda de Produção Própria 100,00 (-) CPV 60,00 (=) Lucro bruto 40,00 (-) Despesa de Depreciação 28,66 (=) Lucro líquido 11,34
5) Apuração do LALUR (Livro de Apuração do Lucro Real)
Lucro Líquido 11,34 (+) Adições: Despesas de Depreciação 28,66 Lucro Real 40,00
6) Quando o Bem for baixado (por venda ou outro motivo qualquer)
C- 1.3.02.04.05 Maquinas e Equipamento - Custo Atribuído 9.000,00 D- Resultado da Venda de Imobilizado 9.000,00 D- 13020604 (-) Depreciação Acumulada Maq. Equip. - Custo Atribuído 8.100,00 D- Resultado da Venda de Imobilizado 8.100,00
D- 24050101 AAP - Ajustes de Avaliacao Patrimonial 900,00 C- 24100101 Lucros Acumulados 900,00
Está correto a demonstração que o saldo valor residual 900 custo atribuído não deve entrar na depreciação?

**Resposta**

Prezado Cliente,

Em atendimento à sua consulta informamos:

O valor de R\$ 900,00 corresponde ao saldo final da conta "Depreciação Acumulada Maq. Equip. - Custo Atribuído", no Ativo Não Circulante, que foi composta pelos valores resultantes das apropriações mensais das quotas de depreciação do custo atribuído (R\$ 28,66), por ocasião da baixa ou transferência do bem deve ser transferido para a conta de "Resultado da Venda de Imobilizado", para fins de apuração do Ganho ou Perda de Capital. **Este saldo não deve ser computado como custo ou despesa de depreciação.**

Outro ponto importante e que não foi apresentado no questionamento é que o valor do custo atribuído ao bem deve ser registrado na conta de "Ajustes de Avaliação Patrimonial", líquido de IRPJ e CSLL.

Os valores das quotas de depreciação do custo atribuído correspondem a uma parcela de realização do ativo e devem também ser baixados, líquido de IRPJ e CSLL, da conta de Ajuste de Avaliação Patrimonial contra a conta de Lucros Acumulados.

Assim ,temos:

a) Contabilização do custo atribuído:

D - Máquinas e Equipamentos - Custo Atribuído (ANC)  
C - Ajuste de Avaliação Patrimonial (PL)

b) Provisão para Imposto de Renda e CSLL Diferidos

D - Ajuste de Avaliação Patrimonial (PL)  
C - Provisão para IRPJ - Diferido (PNC)  
C - Provisão para CSL - Diferido (PNC)

c) Registro mensal das quotas de depreciação sobre o valor do custo atribuído

D - Depreciação (Custo ou Despesa)  
C - Depreciação Acumulada - Custo Atribuído (ANC)

d) Realização da Parcela do Custo Atribuído relativo às quotas de depreciação deste custo

D - Ajuste de Avaliação Patrimonial (AAP)  
C - Lucros Acumulados (PL)

e) Parcela do IRPJ e CSLL sobre a realização mediante quotas de depreciação mensal

D - Provisão para IRPJ - Diferido (PNC)  
D - Provisão para CSL - Diferido (PNC)  
C - IRPJ a Pagar (PC)  
C - CSL a Pagar (PC)

f) Baixa na conta de lucros acumulados relativa as parcelas realizadas do IRPJ e CSL

D - Lucros Acumulados (PL)  
C - Ajuste de Avaliação Patrimonial (PL)

g) Venda do bem do ativo

D - Caixa ou Bancos (AC)  
C - Resultado de Venda do Imobilizado (RE)

h) Baixa da conta "Custo de Aquisição - Custo Atribuído" no ativo

D - Resultado de Venda do Imobilizado (RE)  
C - Máquinas e Equipamentos - Custo Atribuído (ANC)

i) Baixa da conta "Depreciação Acumulada - Maq. Equip. - Custo Atribuído no ativo

D - Depreciação Acumulada - Máq. Equip. - Custo Atribuído (ANC)  
C - Resultado de Venda do Imobilizado (RE)

Fonte de Consulta: Interpretação Técnica Geral ITG 10, aprovada pela Resolução CFC nº 1.263/2009.

IOB Online: Legislação / Federal / Deliberação CVM nº 619, de 22.12.2009 - DOU de 24.12.2009 - Ret. DOU de 28.12.2009 - Ret. DOU de 15.01.201...

Atenciosamente,

Consultoria IOB

VOA

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: [satisfacaioibresponde@iob.com.br](mailto:satisfacaioibresponde@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.

## 4. Conclusão

Desde janeiro de 2010, com base no pronunciamento técnico CPC 27 (IAS 16), as sociedades devem adotar a vida útil econômica estimada de seus ativos imobilizados como prazo para fins de reconhecimento da depreciação. Nesse processo, estima-se o valor a ser obtido com a venda do bem ao fim de sua vida útil (valor residual), e essa parcela não deverá ser depreciada.

Devido às taxas de depreciação determinadas pela Receita Federal, muitas sociedades possuem ativos com estimativas de vida útil muito distorcidas em relação à realidade operacional. São ativos que apesar de totalmente depreciados ou em estado de depreciação avançada, vão continuar operando e, conseqüentemente, gerando benefícios econômicos para a sociedade.

Segundo o ICPC 10, o valor residual e a vida útil de um ativo deverão ser revisados pelo menos ao fim de cada exercício, e se as expectativas diferirem das estimativas anteriores, a mudança será contabilizada como alteração de estimativa contábil de acordo com o CPC 23. Além da revisão da vida útil e da determinação do valor residual, anualmente deverá ser identificado o valor recuperável dos ativos, conforme determinação do CPC 01 e caso existam indicadores de desvalorização, o impairment será contabilizado no resultado.

Com adoção do ICPC 10, o ativo imobilizado poderá ser mensurado pelo critério do custo atribuído (deemed cost) no momento da adoção inicial do CPC 27, que tem por base 1º janeiro de 2010. Como vimos no decorrer desta orientação, o custo atribuído corresponde ao levantamento dos bens ou conjunto de bens e valores relevantes que ainda estão em operação. Vale ressaltar que os bens relevantes são aqueles que apresentam provável futura geração de caixa e valor contábil substancialmente inferior ao valor justo em seus saldos iniciais. A administração da sociedade deve decidir ou não por adotar o custo atribuído, e se sim deve divulgar em nota explicativa os efeitos da adoção do deemed cost e os impactos na sua política de dividendos.

Para a sociedade que adotar o custo atribuído, a primeira análise periódica da vida útil econômica será a mesma da data de transição. As demais sociedades deverão realizar análises do seu imobilizado com o objetivo de revisar e ajustar a vida útil econômica para o cálculo da depreciação e determinação do valor residual, este procedimento será considerado como uma mudança de estimativa e produzirá efeitos prospectivos a partir da data de revisão.

Na resposta consulta da IOB, com adoção do custo atribuído adotado pela sociedade, a vida útil remanescente e o valor residual foram fundamentais para a definição do novo valor depreciável e da nova taxa de depreciação.

A depreciação a ser contabilizada na empresa é sempre a IFRS, isto é, a contábil. Eventuais diferenças são ajustadas por meio do Lalur via ECF.

Lembrando que o saldo da depreciação acumulada pelo custo atribuído deve ser transferido para a conta de Resultado da Venda de Imobilizado (DRE), juntamente com o saldo da conta "Maquinas e Equipamento - Custo Atribuído". O resultado entre ambas corresponde ao valor residual do custo atribuído.

Outro ponto importante, que o ajuste deverá ser contabilizado em conta do Patrimônio Líquido denominada "Ajuste de Avaliação Patrimonial", e o saldo deverá ser deduzido pelo imposto de renda diferido no passivo, líquido de IRPJ e CSLL. O saldo desta conta deverá ser transferido para lucros acumulado, proporcionalmente à depreciação e as baixas referentes aos ativos imobilizados. Este valores deverão ser adicionados ao lucro líquido para fins de apuração do lucro tributável.

Sendo assim, os valores das quotas de depreciação do custo atribuído correspondem a uma parcela de realização do ativo e devem também ser baixados, líquido de IRPJ e CSLL, da conta de Ajuste de Avaliação Patrimonial contra a conta de Lucros Acumulados.

"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."

## 5. Informações Complementares

Não existe informações a comentar.

## 6. Referências

- [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/D3000.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3000.htm)
- <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.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm)
- [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l6404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm)
- [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9249.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9249.htm)
- <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=56316>

- <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=56355>
- [http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/317\\_CPC%2027%20Sum%C3%A1rio.pdf](http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/317_CPC%2027%20Sum%C3%A1rio.pdf)
- [http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/316\\_CPC\\_27\\_rev%2003.pdf](http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/316_CPC_27_rev%2003.pdf)
- <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Interpretacoes/Interpretacao?Id=19>
- <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=62635>
- <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=58604>

## 7. Histórico de alterações

ID	Data	Versão	Descrição	Chamado
AM	08/12/2015	1.00	Realização do Custo Atribuído procedimento de controle do saldo a ser descontado no cálculo do valor residual na depreciação.	TTVVND