

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO ECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

**ABORDAGEM SOBRE ALGUNS MÉTODOS DE DEPRECIAÇÃO E SEUS
REFLEXOS NO PATRIMÔNIO LÍQUIDO**

ADRIAN CARLITO GONÇALVES

FLORIANÓPOLIS OUTUBRO 1998

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO ECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

**ABORDAGEM SOBRE ALGUNS MÉTODOS DE DEPRECIAÇÃO E SEUS
REFLEXOS NO PATRIMÔNIO LÍQUIDO**

Trabalho de Conclusão de Curso submetido ao Departamento de Ciências Contábeis, do Centro Sócio Econômico da Universidade Federal de Santa Catarina, como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Acadêmico: Adrian Carlito Gonçalves
Orientador: Prof. Vladimir Arthur Fey

Florianópolis - Santa Catarina

1998

ABORDAGEM SOBRE ALGUNS MÉTODOS DE DEPRECIAÇÃO E SEUS
REFLEXOS NO PATRIMÔNIO LÍQUIDO


Adrian Carlito Gonçalves

Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota média de 8,0....., atribuída pela banca examinadora integrada pelos professores abaixo mencionados.

Florianópolis, 06 de outubro de 1998.


Maria Denize Henrique Casagrande
Coordenadora de Monografias do Depto de Ciências Contábeis

Membros que compuseram a Banca Examinadora:


Vladimir Arthur Fey


Silvio Lehmkuhl Meyer


Ivo Borchardt

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	06
CAPÍTULO I	07
1.1 Considerações Iniciais	07
1.2 Problematização	08
1.3 Objetivos	08
1.3.1 Geral	08
1.3.2 Específico	08
1.4 Organização do Estudo	09
1.5 Metodologia	09
1.5.1 Metodologia Aplicada	10
1.5.2 Limitações da Pesquisa	10
CAPÍTULO II	12
2.1 Aspectos Gerais da Depreciação	12
2.1.1 Conceitos	13
2.1.2 Princípio da Depreciação ou Amortização dos Bens de Uso ...	14
2.1.3 Causas da Depreciação	15
2.1.4 Terminologia (Depreciação x Amortização)	17
2.2 Bens Passíveis de Depreciação	18
2.3 Vida Útil	19
2.4 Taxas de Depreciação	21
2.5 Métodos de Depreciação.....	22
2.5.1 Cálculo da Depreciação	24
2.5.2 Contabilização da Depreciação	30

CAPÍTULO III	31
3.1 Política de Aplicação da Depreciação	31
3.1.1 Sob o Ponto de Vista Gerencial	32
3.1.2 Sob o Ponto de Vista Fiscal	33
3.2 Determinação do Lucro Real e Aspectos da Depreciação na Apuração do Resultado	33
3.3 Reserva para Reposição	35
3.4 Reposição dos Bens Depreciáveis	36
CONCLUSÃO	37
BIBLIOGRAFIA	38
ANEXOS	40

INTRODUÇÃO

Na avaliação de seus ativos fixos, as empresas levam em consideração o tempo de permanência dos mesmos em uso contínuo na produção, e também, o benefício que estes irão produzir ao longo da sua vida útil. Isso pode ser evidenciado através de estudos realizados para a formação do preço de venda de determinado produto, que entre outros fatores pode ser composto de: Custos Fixos, Custos Variáveis, Custos Diretos, Custos Indiretos, parcela de lucro, bem como as Despesas em geral, sejam elas Operacionais (Vendas, Administrativas e Financeiras). Fazendo parte desses fatores, encontra-se o fenômeno da Depreciação, que como Custo ou Despesa, conforme sua alocação, irá compor uma parcela do preço final do produto.

Para a determinação da parcela depreciada em cada período, que formará o resultado desse mesmo período, é necessário ter como ferramentas básicas as técnicas para se elaborar de maneira mais adequada a solução para este fenômeno que reduz o valor do Ativo Imobilizado das empresas.

Dessa forma, o presente trabalho se propõe a apresentar, as principais características da Depreciação, englobando de maneira ordenada seus aspectos gerais, classificação de taxas, demonstração dos métodos apropriados para sua aplicação, etc. Abordando a importância da sua utilização dentro da contabilidade, sob o ponto de vista gerencial e fiscal e seu estudo na determinação do Lucro Real.

CAPÍTULO I

O presente capítulo mostrará como será encaminhado o trabalho, dentro das suas diversas etapas, evidenciando os aspectos que dizem respeito ao tema propriamente dito, bem como da sua estrutura e apresentação, através da metodologia aplicada.

1.1 Considerações Iniciais

Para um bem ser depreciado, primeiramente ele deve ter as características e se enquadrar no grupo contábil Ativo Imobilizado. Conforme MARION (1986, pag. 298), "entende-se por Ativo Imobilizado, todo ativo de natureza relativamente permanente, que se utiliza na operação dos negócios de uma empresa e que não se destina a venda." Ele ainda identifica três afirmações importantes que devem coexistir para que possamos classificar um bem em Ativo Permanente Imobilizado. Isto quer dizer que não basta que tenhamos apenas uma ou duas características. São necessárias três características, simultaneamente:

- Natureza relativamente permanente;
- Ser utilizado na operação dos negócios;
- Não se destinar a venda.

Dessas três características pode-se concluir que:

No Ativo Permanente, há vários itens que podem ser depreciados. Portanto, é preciso que ele tenha um tempo de vida relativamente permanente, mas não ilimitado. A sua utilização deve estar diretamente vinculada com a atividade da empresa. Já, a não destinação à venda é uma consequência da primeira característica, pois no momento em que se adquire um imobilizado, presume-se que este será utilizado para atingir os objetivos operacionais da organização.

1.2 Problematização

No decorrer da evolução da contabilidade e com o crescimento e a complexidade das operações das empresas, houve a necessidade de mensurar, em forma de valor, a parcela de desgaste e/ou obsolescência que determinado bem, sofria em cada exercício social. Por essas razões as empresas passaram a contabilizar em seu patrimônio esta parcela, que mais tarde seria denominada Depreciação.

Quando por ocasião da troca de determinado bem ou conjunto de bens depreciables, por desgaste e/ou obsolescência, verifica-se que a reposição desse bem, de certa forma, influencia a estrutura e a política administrativa e financeira da empresa. Sendo assim, em função da redução de valor no ativo provocada pela depreciação, cabe questionar se sua apropriação dentro do resultado do exercício, modifica a situação econômica, financeira e estratégica da empresa sob o ponto de vista fiscal e gerencial.

1.3 Objetivos

1.3.1 Objetivo Geral

O objetivo geral desse trabalho, consiste em explanar um assunto que faz parte do dia a dia das empresas e demonstrar a importância de reconhecer e registrar a depreciação e os reflexos no resultado do exercício.

1.3.2 Objetivos Específicos

Os objetivos específicos do presente trabalho consistirão em abordar os seguintes aspectos:

- Situar o conteúdo proposto através do embasamento Teórico, Contábil, Legal e Fiscal;

- Levantar os diversos Métodos de Depreciação;
- Correlacionar as informações para evidenciar os reflexos ocorridos no Resultado;
- Caracterizar a depreciação como diminuição do resultado e não como fonte de reservas.

1.4 Organização do Estudo

Em todo trabalho didático elaborado, deve-se ter em mente que existe uma seqüência de idéias que serão colocadas em prática, formando um conjunto detalhado sobre determinado assunto.

No desenvolvimento dessa pesquisa, será abordado no primeiro capítulo, as considerações iniciais que tratarão o assunto sobre seu tema principal, sendo que em seguida será formulado o problema com o qual se irá trabalhar. Após esse passo, serão identificados os objetivos, e por fim, a metodologia utilizada.

No decorrer do segundo capítulo, será apresentada uma revisão bibliográfica permitindo situar o leitor dentro do assunto, facilitando-lhe assim a compreensão e o acompanhamento dos diversos aspectos que formam a parte conceitual e prática desse tema.

Por fim, no terceiro capítulo, será analisado e comparado as possibilidades de aplicação da depreciação, mostrando as suas vantagens e desvantagens dentro da visão fiscal e gerencial.

1.5 Metodologia

O uso da metodologia é de grande importância quando da execução de qualquer trabalho, pois permite uma maior orientação no sentido de qual o tipo de estudo a ser aplicado, qual o método de abordagem e quais as técnicas de levantamento de dados a serem utilizadas, evitando assim, que o trabalho

desenvolva-se de maneira desorganizada, e que não haja dificuldades na coleta de dados bem como não se faça fundamentações incorretas.

1.5.1 Metodologia Aplicada

De acordo com LAKATOS (1986, pag 151), “uma monografia relata um estudo sobre um tema específico ou particular, com considerável valor representativo e que segue imprescindivelmente a metodologia. Trata de investigar um certo assunto não só em profundidade, mas abrangendo todos os seus ângulos e aspectos, dependendo dos fins a que se destina.”

Segundo sua visão uma monografia deve conter ainda algumas características que a identificam em relação a outros tipos de trabalhos. Assim ela deve ser um trabalho escrito, sistemático ou particular de uma ciência ou parte dela. Deve conter estudo pormenorizado e exaustivo, abordando vários aspectos e ângulos do caso. E sua execução deve ser feita através de Metodologia Científica.

Porém, a principal característica de uma monografia não é a sua extensão, mas sim o conteúdo do trabalho e a atualidade da tarefa, ou seja, o nível do trabalho está diretamente ligado a execução dos objetivos propostos.

1.5.2 Limitações da Pesquisa

Em função de alguns fatores que limitam a execução de qualquer trabalho didático, esta monografia por sua vez não foge a regra. Nesse caso as informações colhidas para sua realização, serão obtidas através de obras didáticas em língua portuguesa e observações práticas de profissionais que trabalham diretamente com este assunto.

Sua redação conterá os seguintes aspectos como referência para o estudo proposto:

- Fundamentação e embasamento Teórico Contábil;
- Análise da Legislação Fiscal Vigente;
- Demonstração dos métodos de depreciação;
- Argumentação sobre as implicações Contábil x Fiscal.

CAPITULO II

O capítulo a seguir apresentará através da revisão Bibliográfica, os fundamentos pelos quais se faz necessário um estudo detalhado sobre o fenômeno da depreciação, seu conceito, suas características e sua importância dentro da atividade das empresas.

2.1 Aspectos Gerais da Depreciação

Toda empresa, possui em seu ativo imobilizado, além dos imóveis, os bens de uso, como: máquinas, móveis, instrumentos de produção, instalações, veículos, etc. Tais elementos conforme IUDÍCIBUS (1976, pag 201), são classificados segundo sua natureza, da seguinte forma:

A) TANGÍVEIS:

1) - Bens Componentes da Planta

a) Sujeitos à depreciação

Exemplos: máquinas, ferramentas, móveis, equipamentos de transporte, edifícios.

b) Não sujeitos à depreciação

Exemplos: terrenos, obras de arte.

2) - Recursos Naturais, sujeitos à exaustão

Exemplos: minas, florestas, reservas petrolíferas.

B) INTANGÍVEIS:

1) - Normalmente sujeitos à amortização

Exemplos: patentes, direitos autorais, benfeitorias em bens arrendados (direito de duração limitada).

2) - Normalmente não sujeitos à amortização

Exemplos: marcas de indústria e de comércio (direitos de duração ilimitada)."

Os bens tangíveis (exceto terrenos e obras de artes); pela sua natureza, estão sujeitos ao desgaste. Esse desgaste por sua vez, acarreta perda de valor do bem e que na contabilidade é chamado Depreciação, fenômeno este natural no patrimônio e que deve ser contabilizado periodicamente.

A depreciação, por reduzir o valor do imobilizado, gera despesa a partir do momento em que este imobilizado é adquirido e posto em funcionamento. Assim dentro dos princípios contábeis deve-se registrar a parcela de depreciação gerada num período, observando-se a competência dos exercícios e a prudência.

Segundo RAMOS (1968, pag 25), para se estabelecer uma distribuição equilibrada da depreciação ao longo do tempo de vida útil do bem, de acordo com a política utilizada pela empresa, faz-se necessário obter os seguintes dados:

- Prazo em que deverá ser feita a Depreciação;
- Maneira pela qual deverá ser distribuída no tempo a Depreciação;
- Valor a ser depreciado."

Nesse aspecto, torna-se evidente que, no plano estratégico adotado pela empresa, deve ser levado em consideração as características de sua produção. É nessa etapa que o administrador obterá os dados para a sustentação de seu plano. Sendo assim, ele poderá definir com bastante segurança, o prazo, a forma de distribuição e o valor a ser depreciado, em função do regime de trabalho a que for submetido o imobilizado.

2.1.1 Conceitos

Este tópico apresentará alguns conceitos da depreciação que são trazidos através de estudos e discussões de alguns autores e também, a posição do fisco em relação a este fato.

MARION (1990, pag 301) conceitua a depreciação como sendo "o processo contábil que converte gradativamente em despesa, o ativo imobilizado utilizado pela empresa, tendo como conseqüência o desgaste, a obsolescência e perda de eficiência de um determinado bem sujeito a este fenômeno."

Segundo o que consta no Art. 248 do RIR (Regulamento do Imposto de Renda), estabelecido pela (Lei 4.506/64, Art. 57), a definição para depreciação é que ela é utilizada como uma "dedutibilidade, que poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período-base da importância correspondente à

diminuição do valor dos bens do ativo, resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza e obsolescência normal.”

RAMOS (1968, pag 11), relata que na área tecnológica, a palavra depreciação é aplicada no sentido da perda de eficiência funcional dos bens. Para a economia, a depreciação está intimamente relacionada com a idéia de diferença entre valores.

Ainda, segundo sua interpretação, a depreciação de um período é o custo amortizado nesse período e a depreciação global de um bem é a parte do custo amortizado durante a vida útil do bem.

Sob a visão de RAMOS (1968, pag 10), explica-se a razão de se dizer que para a contabilidade a depreciação é um custo ou despesa amortizado. Dessa forma, a depreciação de um determinado bem, ocorrida entre os momentos t_0 (data da aquisição do bem) e t_n (data em que se considera a depreciação), será determinada pela soma de todas as amortizações feitas desde o momento t_0 .

Os autores aqui citados, seguem uma linha de raciocínio semelhante em relação a Depreciação. Para eles a Depreciação acarreta sempre uma perda, um desgaste, ou uma diminuição da capacidade produtiva de um determinado bem.

Por outro lado a depreciação pode ser encarada como uma amortização vinculada diretamente com a produção daquele período. Pois, sabe-se que do valor de venda de um produto, uma parcela é composta de lucro/prejuízo e a outra, custo e/ou despesa. Assim, pode-se ver que, a depreciação dependendo do enfoque, acarreta uma perda física ou monetária do imobilizado.

2.1.2 Princípio da Depreciação ou Amortização dos Bens de Uso

Torna-se inevitável a redução de valor dos bens de uso devido a várias causas, tais como: desgaste pelo uso, ação do tempo, obsolescência, etc. Mesmo os bens imateriais como marcas, patentes, direitos de uso ou exploração,

fundo de comércio, tem seus valores reduzidos através do tempo devido a fatores como a limitação de prazo de uso ou exploração em modificações das condições de mercado.

Portanto, devido a tais fatores, torna-se imprescindível que a contabilidade registre, periodicamente, essa redução de valor dos bens de uso. Se, todavia, não ocorrer esses registros, as demonstrações contábeis não espelharão adequadamente a situação econômica e financeira do patrimônio, nem o resultado do período em que a redução se verificou, distorcendo assim os resultados dos exercícios.

Para tanto, dentro da contabilidade, deve-se atender algumas normas básicas, para dar prosseguimento ao registro dos fatos ocorridos no patrimônio. Essas normas, são conhecidas como Princípios Fundamentais da Contabilidade. Estes foram criados, com a finalidade de harmonizar e padronizar os procedimentos contábeis utilizados no patrimônio das empresas, objetivando o controle, padronização e fiscalização dos diversos acontecimentos.

Neste contexto, a Depreciação como fenômeno de alteração do patrimônio, deve ser registrada e contabilizada, observando-se tais princípios.

Em consequência a esses fatos não deve ser admitido que as demonstrações contábeis não registrem, o valor da depreciação e da amortização dos bens de uso, materiais e imateriais.

Verifica-se assim, a necessidade de se atender ao princípio contábil da Oportunidade, que em seu texto, caracteriza bem este fato. (Resolução 750, de 29.12.93, Seção III, Art 6º) - (ANEXO 01).

2.1.3 Causas da Depreciação

Atualmente a vida útil dos bens é classificada dentro de uma certa limitação, que decorre de um complexo variado de causas. Devido ao fato dessa complexidade, tornou-se mais adequado classificá-las em dois grandes grupos, que tradicionalmente alguns autores, entre eles, RAMOS (1968, pag 41,42), tem denominado de causas físicas e causas funcionais.

“As causas físicas compreendem o desgaste natural pelo uso ou por ação dos elementos da natureza e as avarias extraordinárias. O desgaste natural pelo uso é a causa que pode ser geralmente prevista com maior segurança do que qualquer outra, pelo fato de que existem estudos a respeito, através de métodos estatísticos. Outro fator que deve ser levado em consideração é o da manutenção. Concorde-se que uma boa manutenção prolonga a vida útil dos bens depreciáveis. Em relação as avarias extraordinárias, acidentais, ou pelos elementos da natureza, são bastante difíceis de se prever. Nesse sentido, mesmo que sejam realizados reparos nos bens, as avarias quase sempre modificam a vida útil.

As causas funcionais compreendem a inadequação e a obsolescência. A inadequação determina a baixa ou a venda de equipamentos e máquinas em virtude de mudanças nos produtos e serviços produzidos ou da necessidade de alteração do volume de produção. Tais mudanças ou variações de produção podem ser determinadas por decisão da própria empresa ou por força de decisões governamentais. A obsolescência, por outro lado, é o termo genérico, utilizado para significar os efeitos das invenções e do progresso tecnológico sobre bens já em uso. Quanto ao grau de intensidade desses efeitos, a obsolescência pode ser tão drástica que determine a retirada imediata do bem afetado, ou mais branda, quando permite à empresa manter o bem em uso por mais algum tempo. Face a essa graduação de intensidade, denomina-se totalmente obsoleto um bem quando a sua substituição é vantajosa sob os aspectos tecnológico e econômico. E, parcialmente obsoleto quando a sua substituição é vantajosa sob o aspecto tecnológico, porém, o cálculo econômico ainda não sugere essa substituição. Neste último caso, os fatores que influem sobre o cálculo econômico, no sentido de adiar a substituição de um bem parcialmente obsoleto são o alto custo da substituição e a insuficiência em termos de economia em custos de operação e manutenção e da diferença e esperança de vida útil, da vantagem do bem novo em relação ao antigo.”

Tem-se notadamente verificado que essas causas físicas e funcionais atuam sempre em conjunto, de maneira que é difícil, senão impossível, separar os efeitos de cada uma.

As máquinas e seus acessórios sofrem perda de eficiência devido ao desgaste com o funcionamento, ação do tempo, acidente, insuficiência e desuso.

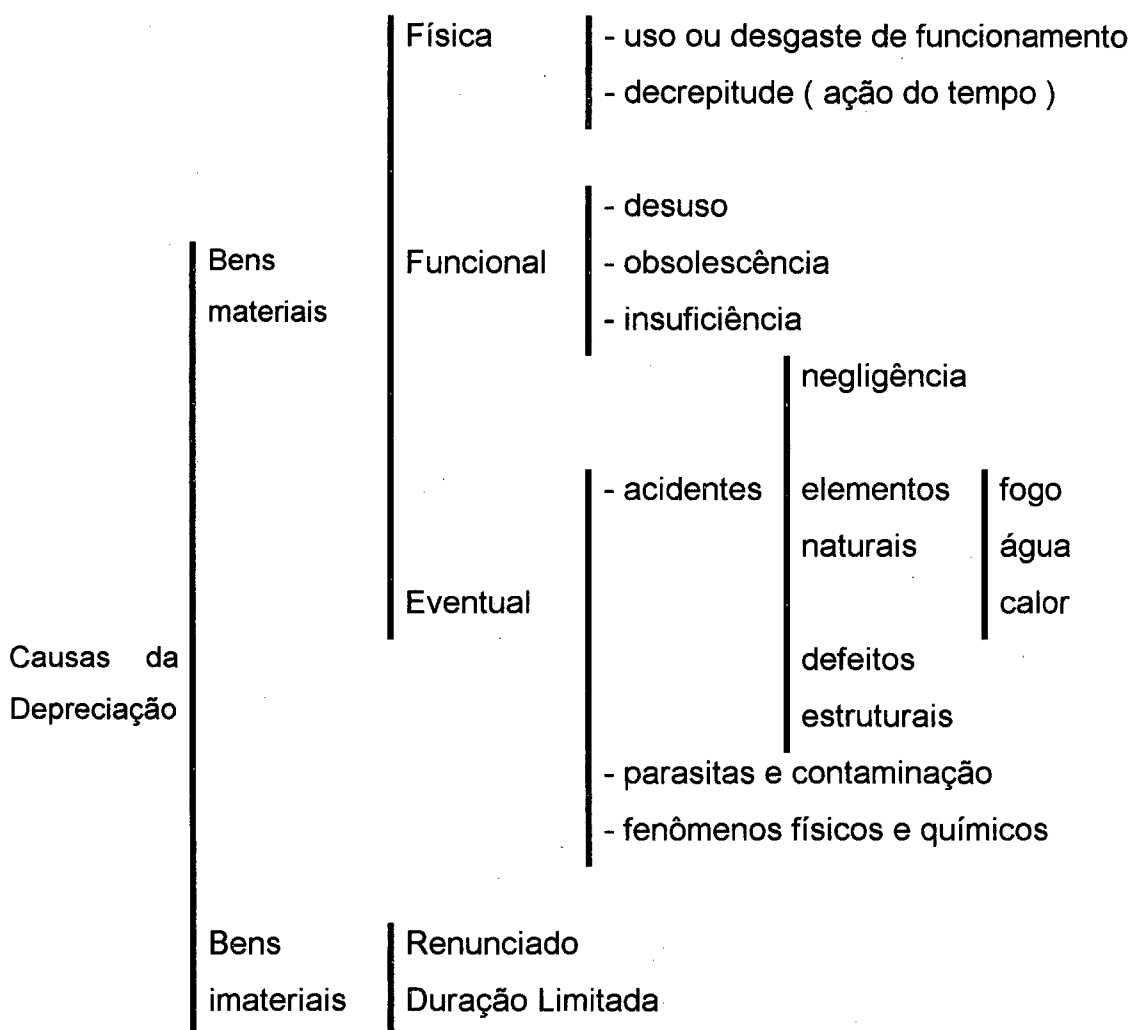
Já a desvalorização dos móveis e seus utensílios ocorre devido a desgaste, estragos ou destruição parcial ou total.

Com as mercadorias a desvalorização ocorre devido a: deterioração, quando deterioráveis, como no caso de produtos alimentícios; pelo desuso ou

obsolescência, no caso de mercadorias que só se vendem quando estão em moda; pelo envelhecimento, quando a mercadoria permanece muito tempo em estoque.

A desvalorização dos bens imateriais, como marcas e patentes, ocorre porque estes tem duração limitada, ou porque são renunciados antes de extinto o prazo de validade.

Segundo HILÁRIO FRANCO (1990, pag 176), as principais causas da depreciação dos bens são:



2.1.4 Terminologia (Depreciação x Amortização)

Para RAMOS (1968, pag 12,13,14), a depreciação é definida “em função do processo de amortização, ou seja, depreciação é um custo

amortizado. Sendo assim, poderíamos dizer que um bem já foi total ou parcialmente amortizado, em lugar de depreciado, dando a sugerir que uma palavra é sinônimo da outra.”

Geralmente no Brasil, os dois termos são usados indiferentemente na mesma acepção.

Para ele, a depreciação é usada para os bens materiais (tangíveis) e a amortização é usada para os imateriais (intangíveis).

Sob outro aspecto, o autor entende que, a amortização, em sentido amplo seria aplicada a quaisquer tipos de bens do ativo fixo com vida útil limitada. Já, a depreciação seria sinônimo de amortização em sentido amplo, porém, sendo aplicada somente aos bens tangíveis, como máquinas, equipamentos, móveis, utensílios, edifícios, etc.

A amortização em sentido restrito se confundiria com seu sentido amplo, mas somente quando aplicada aos bens intangíveis de duração limitada, como as patentes, as benfeitorias em propriedades de terceiros, etc.”

Para tonar essa observação mais clara, o seguinte raciocínio pode ser aproveitado: • Sentido Amplo, é aquele em que as características de um grupo servem para todos os elementos; • Sentido Restrito, é aquele em que as características cobrem apenas alguns elementos daquele grupo.

2.2 Bens Passíveis de Depreciação

Todos os bens físicos sujeitos a desgastes pelo uso ou por causas naturais ou obsolescência normal, inclusive edifícios e construções, bem como as florestas destinadas a exploração dos respectivos frutos, devem ser depreciados.

No que se refere a depreciação de edifícios e construções, observa-se que o art. 250 do RIR (Regulamento do Imposto de Renda), estabelece que para serem bens passíveis de depreciação o valor das edificações deve estar separado do valor do terreno, com base em documentação idônea. No caso de imóvel adquirido já construído, se na escritura de compra e venda não houver essa separação de valor, torna-se necessário providenciar um laudo pericial que

determine a parcela de valor do imóvel que corresponde a edificação para que este possa ser depreciado. Quando se trata de construções ou benfeitorias em imóveis de terceiros, a empresa locatária pode reduzir as quotas de depreciação de construções ou benfeitorias realizadas em imóvel alugado, quando não couber amortização dos respectivos custos durante o prazo de locação.

Existem alguns bens que não são passíveis de depreciação, entre eles, segundo RIR (Regulamento do Imposto de Renda), (Art. 250, Inc. II) - (ANEXO 02), estão citados os seguintes:

- Terrenos, salvo em relação aos melhoramentos ou construções;
- Prédios e construções não alugados, nem utilizados na produção dos rendimentos da empresa ou destinados à revenda;
- Bens que normalmente aumentam de valor com o tempo, como obras de arte e antigüidades;
- Bens para os quais sejam registradas quotas de exaustão.”

A Secretaria da Receita Federal através de seu PN (Parecer Normativo) nº 19/84 estabelece que são dedutíveis os encargos da depreciação de bens do ativo immobilizado cedidos em comodato desde que o empréstimo de tais bens seja aplicado no tipo de operações, transações ou atividades da comodante. Um exemplo seria a cessão em comodato de bens do ativo immobilizado feita por fabricantes de bebidas ou sorvetes e distribuidores de derivados de petróleo aos comerciantes revendedores de seus produtos.

2.3 Vida Útil

Entende-se por vida útil, o período de tempo no qual o bem, objeto da depreciação, é utilizado pela empresa, seja em serviço normal ou extraordinário, da sua atividade, ou tão somente para fins de substituição, permanecendo reservado até que essa situação aconteça.

Na prática observamos que esse período de tempo está diretamente ligado com o “fôlego” do bem, ou seja, há uma limitação no tempo de uso ocasionada por diversas causas. Entre essas causas já citadas anteriormente na seção 2.1.3, estão as físicas e as funcionais.

A princípio, a vida útil só poderia ser determinada com precisão quando esta fosse extinta, ou seja, quando a empresa efetivasse a venda do bem ou determinasse a sua baixa como bem imprestável.

Porém existem motivos pelos quais se deve determinar ou melhor, estimar o cálculo da vida útil antes do bem entrar em operação. Entre esses motivos destaca-se a necessidade que a contabilidade tem em possuir uma base de tempo para poder distribuir a amortização dos bens depreciables ao longo de sua atividade. Para se obter essa estimativa, utiliza-se entre outros métodos, os estatísticos que segundo GRANT e NORTON, citado por RAMOS (1968, pag 44) são os mais efetivos e aconselhados, sendo que esses podem ser de dois tipos:

“ Métodos Atuariais: que objetivam a determinação de curvas de sobrevivência e curvas de frequência para as baixas anuais, assim como o fornecimento de estimativas de vida média. Estes métodos são geralmente similares aos métodos usados nos cálculos atuariais de seguro de vida, embora algumas alterações tenham sido feitas em virtude das peculiaridades dos estudos da mortalidade dos equipamentos. Tais métodos exigem registros de equipamentos com detalhes suficientes para permitir o conhecimento, em qualquer tempo, da idade de cada unidade.

Métodos de Turnover: os quais objetivam somente a determinação de uma estimativa de vida média. Estes métodos se contentam com registros de equipamentos menos detalhados do que os exigidos pelos Atuariais, uma vez que somente as adições e as baixas são necessárias para os estudos de “ Turnover”.

RAMOS (1968, pag 44), ainda acrescenta que “estes métodos funcionaram com razoável êxito, no caso de equipamentos de eficiência constante, que por não sofrerem os efeitos da obsolescência, tem a sua vida útil limitada apenas pelos efeitos das causas físicas.

Ainda segundo ele, em relação aos efeitos das causas funcionais, os métodos estatísticos não funcionam adequadamente, tendo em vista que as baixas dos bens podem ocorrer mesmo antes do fim da vida útil física, por decisões administrativas impostas, cujos reflexos estão baseados no mercado competitivo.

Por fim a solução do problema da estimativa da vida útil para os bens sujeitos a obsolescência e a inadequação depende, portanto, de um

complemento dos estudos estatísticos com provisões para os efeitos de tais fatores.”

2.4 Taxas de Depreciação

Para tornar possível o cálculo da taxa anual de depreciação, é necessário a estimação da vida útil do bem, tendo em vista, as causas físicas (o uso, o desgaste natural e a ação dos elementos da natureza) e as causas funcionais (a inadequação e o obsolescimento).

Segundo MARION (1986 pag 302), “as taxas de depreciação anual fixadas pela Legislação do Imposto de Renda, são as seguintes:

Grupos de Bens do Imobilizado	% a.a.
Bens Móveis em Geral	10
Edifícios e Construções	4
Biblioteca	10
Ferramentas	20
Máquinas e Instalações Industriais	10
Veículos em Geral	20
Tratores	25

A Legislação do Imposto de Renda fixou as taxas de depreciação levando-se em consideração uma jornada de trabalho normal de 8 horas. Porém, quando ocorre a adoção de 2 (dois) ou mais turnos de 8 horas, torna-se necessário o uso de coeficientes de aceleração de 1,5, quando são 2 (dois) turnos, e de 2,0, quando são 3 (três) turnos sobre os bens móveis comprovadamente utilizados. Chama-se esse processo de Depreciação Acelerada.

Sendo assim, de acordo com MARION (1986, pag 302), “se a empresa trabalhar em 2 (dois) turnos, a taxa de depreciação será:

ITENS	TAXA NORMAL % a a	X	COEFICIENTE	TAXA ACELERADA % a a
Máquinas	10%	x	1,5	15%
Ferramentas	20%	x	1,5	30%
.....	.....	x	1,5	.....
para três turnos				
Máquinas	10%	x	2,0	20%
.....	.....	x	2,0	.....
.....	.....	x	2,0	.....

Nessa visão, segundo o princípio da oportunidade (ANEXO 01), a empresa poderá realmente utilizar as taxas acima, em decorrência de uma estimativa de vida útil do bem, que leva em consideração, além da jornada de trabalho, as causas físicas e funcionais.

Por outro lado, reconhecer essa necessidade, implica em ajustar o resultado do exercício, através do LALUR (Livro de Apuração do Lucro Real), onde deverão ser registrados, as inclusões e/ou exclusões que são as variações do patrimônio no período. Estas sofrerão tributação conforme o que determina o RIR (Regulamento do Imposto de renda), quando da apuração do resultado

2.5 Métodos de Depreciação

Segundo HILARIO FRANCO (1990, PAG 177), "na contabilidade existem dois critérios gerais para o cálculo da depreciação: Depreciação Real ou Absoluta e Depreciação Teórica.

A Depreciação Real ou Absoluta é calculada através da comparação do preço de custo do bem quando novo com o seu valor atual, sendo que o resultado dessa comparação resulta no preço pelo qual o bem poderia ser vendido, ou a utilidade que ele representa para a empresa."

Porém, essa depreciação é difícil de ser calculada pois seria necessária a presença de peritos especializados na avaliação de cada espécie de bem em cada exercício social.

Esse critério de depreciação não é, por esse motivo, usado na prática.

Para ele, “a Depreciação Teórica consiste nos diversos métodos matemáticos ou técnicas de cálculo da distribuição da depreciação por diversos exercícios, através dos quais presume-se que o bem será consumido.

A Depreciação Teórica estabelece apenas a previsão do tempo de duração do bem, para distribuição de seu valor por esse tempo. Os métodos para essa distribuição são vários, como vemos no quadro abaixo:”

Métodos de Depreciação	Depreciação Real ou Absoluta (estimativa direta)	- Avaliação de estoques, imóveis, títulos e imobilizações
	Depreciação Teórica (critério matemático)	- da linha reta (quotas constantes) - da soma dos dígitos dos anos - de unidades produzidas e de horas trabalhadas - das taxas variáveis - de Cole - de saldo decrescente ou saldo crescente

Sendo que, de todos os Métodos utilizados para o cálculo da Depreciação, o mais usado pela maioria das empresas é o método da Linha Reta ou Quotas Constantes que é um dos mais simples e oferece a vantagem de aceitação direta pelo fisco. Porém as empresas tem livre escolha para optarem por outros métodos que se enquadrem dentro de suas políticas gerenciais. Assim o fisco aceita a utilização de outros métodos, desde que, se demonstre através de levantamento técnico, respaldado em laudo pericial, que o bem pode ser depreciado aplicando-se outros métodos.

2.5.1 Cálculo da Depreciação

Dentro da contabilidade encontram-se muitos métodos para o cálculo da depreciação, dentre os quais MARION (1990, pag 307) cita os seguintes:

1. Método da Linha Reta;
2. Método da Soma dos Dígitos dos Anos;
3. Método de Unidades Produzidas e Horas Trabalhadas;
4. Método das Taxas Variáveis;
5. Método de Cole:
 - a - Progressão Aritmética Crescente por Divisão Proporcional
 - b - Progressão Aritmética Decrescente por Divisão Proporcional
6. Método da Depreciação Decrescente ou Saldo Decrescente.

Sobre o funcionamento particular de cada método, ERVES DUCATI, seleciona resumidamente os seus aspectos, conforme segue:

1 - Método da Linha Reta (Quotas Constantes)

O nome Método da Linha Reta **(1)** surgiu em função da depreciação ser representada graficamente por uma linha reta. Através desse método a depreciação é calculada dividindo-se o valor depreciável pelos períodos que compõem a vida útil estimada do bem.

Sua fórmula será:

$$\text{Quota de Depreciação Periódica} = \frac{\text{custo - valor residual (eventual)}}{\text{n}^\circ \text{ de períodos de vida útil estimada (em anos ou meses)}}$$

(anual ou mensal)

(1)“ O método pressupõe que o processo de depreciação é função exclusiva do tempo e que as causas determinantes desse processo se desenvolvem contínua e uniformemente no tempo”. (RAMOS, 1968, p.59)

Este método é usado universalmente em vista da sua grande simplicidade de cálculo e de funcionamento e tendo como vantagem a aceitação fiscal também.

Exemplo de aplicação do método da Linha Retta:

Custo do bem	R\$ 55.000,00
• (-) Valor residual - quantia estimada a ser recebida pela venda do bem quando este não for mais útil	R\$ 5.000,00
• Total da depreciação a ser considerada como despesa durante a vida útil do elemento	R\$ 50.000,00
• Vida útil estimada	5 anos

Aplicando a fórmula citada anteriormente teremos:

$$\text{Quota anual de depreciação} = \frac{\text{R\$ (55.000 - 5.000)}}{5} = \text{R\$ 10.000,00}$$

Sendo assim, a quota anual (constante) corresponde, no caso, a 20% do custo, menos o valor residual.

2- Método da Soma dos Dígitos dos Anos

Através desse método a depreciação é obtida dividindo-se o valor do bem pela sua vida útil e multiplicando-se esse resultado pelos respectivos dígitos, considerados na ordem inversa. Assim, se um bem é depreciável em 5 anos, a soma dos dígitos corresponde a $1+2+3+4+5 = 15$, sendo o valor da 1ª parcela obtido pela divisão do valor do bem por 15 e multiplicado por 5; o valor da 2ª parcela obtido pela divisão do valor do bem por 15 e multiplicado por 4 e assim sucessivamente.

A soma dos anos pode ser calculada utilizando-se a seguinte fórmula: $[N(N+1)] / 2 = \text{Soma dos anos}$, onde N = número de anos.

Exemplo:

• Custo do bem	R\$ 55.000,00
• (-) Valor residual	R\$ 5.000,00
• Total da depreciação	R\$ 50.000,00
• Vida útil estimada	5 anos

Soma dos anos = $5+4+3+2+1 = 15$

	Depreciação Anual
1° ano $5/15 \Rightarrow$	$R\$ 50.000,00 * 5/15 =$ R\$ 16.666,67
2° ano $4/15 \Rightarrow$	$R\$ 50.000,00 * 4/15 =$ R\$ 13.333,33
3° ano $3/15 \Rightarrow$	$R\$ 50.000,00 * 3/15 =$ R\$ 10.000,00
4° ano $2/15 \Rightarrow$	$R\$ 50.000,00 * 2/15 =$ R\$ 6.666,67
5° ano $1/15 \Rightarrow$	$R\$ 50.000,00 * 1/15 =$ R\$ 3.333,33
	Depreciação Total = R\$ 50.000,00

3- Método de Unidades Produzidas e de Horas Trabalhadas

Através desse método supõe-se que a vida do ativo é função das unidades que pode produzir. Sendo assim, uma máquina tem capacidade para produzir um limitado número de itens, em função disso, o número total de unidades será reduzido. Dessa maneira, a depreciação é debitada em base unitária, em vez de base de tempo. Usa-se também como base de cálculo as horas de trabalho, em função de tempo; e por homem/hora ou hora/operário.

Exemplo: A Cia CAL comprou um ativo por R\$ 55.000,00 à vista, em 01/ago/94. Suponha que essa máquina pudesse produzir 80.000 aparelhos e no fim de sua vida produtiva teria um valor residual de R\$ 5.000,00. Em 1994 foram produzidos 10.000 aparelhos; em 1995 15.000 aparelhos, em 1996 prevê-se 17.000 aparelhos, em 1997 prevê-se 18.000 aparelhos e em 1998 prevê-se 20.000 aparelhos.

Calcula-se a depreciação: $\frac{R\$ 50.000,00}{80.000} = R\$ 0,625$ por unidade

80.000

1° ano	⇒	10.000 aparelhos * 0,625 =	R\$ 6.250,00
2° ano	⇒	15.000 aparelhos * 0,625 =	R\$ 9.375,00
3° ano	⇒	17.000 aparelhos * 0,625 =	R\$ 10.625,00
4° ano	⇒	18.000 aparelhos * 0,625 =	R\$ 11.250,00
5° ano	⇒	20.000 aparelhos * 0,625 =	R\$ 12.500,00

4 - Método das Taxas Variáveis

Com base neste método, aplica-se sempre a mesma percentagem de depreciação, não sobre o valor inicial do bem, e sim sobre seu saldo não depreciado que restou do período anterior. As depreciações continuam até que o saldo não depreciado do bem atinja o valor residual desejado. Esse método prolonga muito o tempo integral das amortizações, e as vezes pode ocorrer mesmo que este tempo de amortização ultrapasse o tempo de vida útil do bem ou do valor. Uma desvantagem deste método, é ele não ser muito racional.

Exemplo: A Cia CAL possui um bem no valor de R\$ 55.000,00, com um tempo de vida útil estimada em 5 anos, cujo valor residual ao final desse período será R\$ 5.000,00. Sendo a taxa anual de depreciação de 20% teremos a seguinte situação:

1° ano	⇒	R\$ 50.000,00 * 0,2 =	R\$ 10.000,00
2° ano	⇒	R\$ (50.000 - 10.000) =	R\$ 40.000,00
		R\$ 40.000,00 * 0,2 =	R\$ 8.000,00
3° ano	⇒	R\$ (40.000 - 8.000) =	R\$ 32.000,00
		R\$ 32.000,00 * 0,2 =	R\$ 6.400,00
4° ano	⇒	R\$ (32.000 - 6.400) =	R\$ 25.600,00
		R\$ 25.600,00 * 0,2 =	R\$ 5.120,00
5° ano	⇒	R\$ (25.600 - 5.120) =	R\$ 20.480,00
		R\$ 20.480,00 * 0,2 =	R\$ 4.096,00

Total das Quotas = R\$ 33.616,00

Obs. Conforme exposto, neste caso particular o tempo de vida útil necessário para sua depreciação total será maior do que o estimado.

5- Método de Cole

Esse método não segue um princípio ideal de equilíbrio, e por este motivo relata-se apenas a título de curiosidade.

O método é dividido em duas variáveis: Progressão aritmética crescente por divisão proporcional e Progressão aritmética decrescente por divisão proporcional.

- Progressão aritmética crescente por divisão proporcional: O valor a amortizar deve ser dividido pela soma dos anos de vida útil do ativo, e o quociente obtido deve ser multiplicado pelo número de anos de uso do ativo.

Exemplo: A Cia CAL comprou um ativo por R\$ 55.000,00 à vista, em 01/ago/94. A expectativa de vida foi de 5 anos e o valor residual de R\$ 5.000,00. A escala de depreciação para a vida do ativo será calculada como:

Soma dos anos = $5+4+3+2+1 = 15$

1° ano 1/15	⇒	R\$ 50.000,00 * 1/15	=	R\$ 3.333,33
2° ano 2/15	⇒	R\$ 50.000,00 * 2/15	=	R\$ 6.666,67
3° ano 3/15	⇒	R\$ 50.000,00 * 3/15	=	R\$ 10.000,00
4° ano 4/15	⇒	R\$ 50.000,00 * 4/15	=	R\$ 13.333,33
5° ano 5/15	⇒	R\$ 50.000,00 * 5/15	=	R\$ 16.666,67

- Progressão aritmética decrescente por divisão proporcional: O valor a amortizar deve ser dividido pela soma dos anos de vida útil do ativo, e o quociente obtido deve ser multiplicado pelo número de anos de uso do ativo, de forma decrescente, de maneira que as quotas de depreciação nos primeiros anos sejam maiores e decresçam com o passar do tempo. Esta forma, utilizada por Cole é igual ao Método da Soma dos Dígitos dos Anos.

Exemplo: A Cia CAL comprou um ativo por R\$ 55.000,00 à vista, em 01/ago/94. A expectativa de vida foi de 5 anos e o valor residual de R\$ 5.000,00. A escala de depreciação para a vida do ativo será calculada como:

Soma dos anos = $5+4+3+2+1 = 15$

1° ano	$5/15 \Rightarrow$	$R\$ 50.000,00 * 5/15 =$	R\$ 16.666,67
2° ano	$4/15 \Rightarrow$	$R\$ 50.000,00 * 4/15 =$	R\$ 13.333,33
3° ano	$3/15 \Rightarrow$	$R\$ 50.000,00 * 3/15 =$	R\$ 10.000,00
4° ano	$2/15 \Rightarrow$	$R\$ 50.000,00 * 2/15 =$	R\$ 6.666,67
5° ano	$1/15 \Rightarrow$	$R\$ 50.000,00 * 1/15 =$	R\$ 3.333,33

6 - Método da Depreciação Decrescente ou Saldo Decrescente

Este método leva em conta o aumento do uso nos primeiros anos de existência do ativo. Além disso, como qualquer método de depreciação acelerada, esta aumenta nos primeiros anos. O aumento do débito de depreciação reduz o valor a ser depreciado, reduzindo, assim, o potencial de perda que pode ser suportado numa venda subsequente ou troca. A forma mais comum de depreciação pelo saldo decrescente é a taxa dobrada sobre o saldo decrescente, que significa dobrar a taxa da linha reta.

Exemplo: A Cia CAL comprou um ativo por R\$ 55.000,00 à vista, em 01/ago/94. A expectativa de vida foi de 5 anos e o valor residual de R\$ 4.000,00. A escala de depreciação para a vida do ativo será calculada como:

Taxa de linha reta = $1/5$ ou 20% Taxa dobrada = 40%

1° ano	\Rightarrow	$R\$ 55.000,00 * 0,4 =$	R\$ 22.000,00
2° ano	\Rightarrow	$R\$ (55.000 - 22.000) * 0,4 =$	R\$ 13.200,00
3° ano	\Rightarrow	$R\$ (55.000 - 35.200) * 0,4 =$	R\$ 7.920,00
4° ano	\Rightarrow	$R\$ (55.000 - 43.120) * 0,4 =$	R\$ 4.752,00
5° ano	\Rightarrow	$R\$ (55.000 - 47.872) * 0,4 =$	R\$ 2.851,20

Este método fornece um valor residual de R\$ 4.276,80. Como solução prática a depreciação no último ano é normalmente o valor necessário para reduzir a parcela não depreciada ao esperado valor residual. Em consequência, o valor de depreciação debitado no quinto ano deve ser R\$ 3.128,00 (2.851,20 + 276,80) e o saldo não depreciado é o valor residual.

2.5.2 Contabilização da Depreciação

Em virtude da depreciação ser um custo amortizado, não é conveniente, sob vários aspectos, que a amortização seja feita diretamente na conta do bem do ativo, os créditos são feitos periodicamente em uma outra conta que poderá ser Depreciação Acumulada ou Provisão para Depreciação, onde serão acumuladas as cotas de Depreciação. A função desta conta é na verdade, demonstrar, em qualquer momento, o total acumulado das amortizações já realizadas.

Segundo IUDÍCIBUS (1976, pag 207,208), a contabilização da depreciação é efetuada através dos seguintes lançamentos:

“A Débito - em uma conta de depreciação (conta de despesa), ou diretamente na conta Lucros e Perdas. A conta de despesa é usada quando se quer evidenciar, no demonstrativo de apuração de resultados, a depreciação dos vários tipos de elementos do ativo: máquinas, móveis, veículos, etc.;

A Crédito - em uma das seguintes contas:

Depreciação Acumulada ou Provisão para Depreciação, cujo saldo credor deve aparecer do lado ativo, deduzindo o saldo devedor da conta de ativo;

Diretamente na conta de ativo. É chamada depreciação direta que, além de ser contrária às normas fiscais, não é aconselhável pelos dois seguintes motivos:

1º se a depreciação é creditada diretamente na conta do ativo, o custo será perdido de vista, no decorrer do tempo;

2º a provisão para depreciação é somente uma estimativa; creditando-se essa provisão em uma conta específica, pode-se, a qualquer tempo e com facilidade, verificar o acerto da estimativa feita de início.”

CAPITULO III

A abordagem nesse capítulo pretende mostrar os fatores mais comuns que podem afetar as tomadas de decisões em uma organização em decorrência da utilização de um plano de amortização (Depreciação).

3.1 Política de Aplicação da Depreciação

Existe uma variedade de fatores que na teoria e na prática, influem no estabelecimento da política de depreciação de uma empresa. O grau de influência de cada fator também varia muito.

Segundo RAMOS (1968, pag 29), “entre os vários fatores dessa política, cabe destacar aqueles de relevante importância para a estratégia de tomada de decisão, bem como para as necessidades administrativas internas da organização:

- Necessidade de conservação do capital Investido;
- Necessidade de apuração do Lucro Real;
- Necessidade de minimização da diferença entre o valor contábil e o valor de Mercado;
- Necessidade de redução no risco de investimento em ativos fixos;
- Necessidade de dados para a tomada de decisões sobre a fixação de preços;
- Necessidade de avaliação do Imposto de Renda a Pagar.”

Nesse contexto, vale observar que tais necessidades, existem em função de alguns aspectos que fazem parte da vida das organizações.

Inicialmente RAMOS (1968, pag 9), lembra que “uma das finalidades principais da contabilidade é a mensuração do lucro das empresas. Como sabemos, o lucro contábil de um período é determinado pela confrontação entre as despesas e as receitas atribuídas a esse período.”

Então, para que o capital se mantenha estável é necessário que pelo menos dessa confrontação, toda Receita ingressada no disponível da empresa, seja suficiente para cobrir as despesas necessárias para a realização daquele exercício. Nota-se então que a depreciação influe nesse mecanismo, pois participa de uma parcela periódica na Apuração do Resultado, tendo ainda poder para influenciar no tamanho do Lucro obtido.

Outro efeito que reflete muito a importância na tomada de decisão de uma empresa é o fato de que o investimento em ativo fixo é de um considerável risco, pois este tem um prazo mais longo de investimento. Sendo assim é necessário que se utilize uma política de depreciação levando-se em consideração a velocidade de retorno desse investimento.

3.1.1 Sob o Ponto de Vista Gerencial

Para atender as necessidades de uma organização é necessário que as pessoas envolvidas nela consigam atingir seus objetivos, através de pontos estratégicos definidos anteriormente. No caso da depreciação o que deve ser definido em primeira mão é a escolha do método, que varia de acordo com o tipo de produção a que está submetido determinado equipamento. É claro que ao se elaborar um plano de depreciação é necessário tomar cuidado para que este além de atender as necessidades das empresas, atenda também aos limites fixados em lei, pois para a utilização de taxas maiores é necessário que se proceda uma perícia técnica, com laudo comprovando as condições de trabalho de determinado equipamento.

Em geral, aplicar depreciação sob os bens do Ativo Imobilizado implica em reconhecer que tal valor está fazendo parte da composição de receitas futuras, pois na hora da venda esse "Custo ou Despesa" estará diretamente vinculado ao produto. Por outro lado a decisão de não se aplicar a depreciação sobre estes bens significa uma estratégia para aumentar os lucros quando da apuração do Resultado. Isso produz uma certa tranquilidade aparente, porque pode proporcionar atração de capital de terceiros, ingressos de novos sócios e facilidade com fornecedores. Porém, aumentar a parcela do lucro

tributável, pode significar a alteração de alguns índices de análise para balanço, bem como pode onerar futuramente a reposição desses bens. Além disso esse procedimento de omissão da parcela de depreciação no demonstrativo de resultados não é muito aconselhável, pois fere os princípios da prudência e da competência de exercícios.

3.1.2 Sob o Ponto de Vista Fiscal

A legislação do Imposto de Renda reconhece a dedutibilidade, como custo ou despesa operacional das pessoas jurídicas submetidas a tributação com base no Lucro Real, da importância correspondente a diminuição do valor (depreciação) de bens do Ativo Imobilizado, resultante do desgaste por uso, ação da natureza e/ou obsolescência normal. Assim a política administrativa das empresas deve ser orientada no sentido de obtenção das maiores vantagens possíveis, dentro das limitações que são impostas a elas. Tal orientação baseia-se nas regras a seguir:

- utilização da menor estimativa de vida útil permitida;
- aplicação do Método que permita uma depreciação mais rápida do bem.

Para isso é de relevante importância que a empresa atenda as normas estabelecidas pela Legislação do Imposto de Renda para apurar o valor da Depreciação sendo necessário conhecer as regras básicas para sua aplicação. (Anexo 02).

3.2 Determinação do Lucro Real e Aspectos da Depreciação na Apuração do Resultado

Para as empresas apurarem o resultado econômico-financeiro que será tributado pelo Imposto de Renda, é necessário que certos itens das demonstrações financeiras passem por ajustes para atenderem as necessidades

exigidas pelo Fisco. Sendo assim, torna-se obrigatório a Apuração desse Resultado através do LALUR (Livro de Apuração do Lucro Real).

Tal procedimento constitui-se em adicionar ou excluir valores através de critérios estabelecidos em lei.

No caso da depreciação, esses valores corresponderão aquelas parcelas que extrapolam o limite máximo permitido em lei como quota de depreciação para determinada classe de bens. Esse fato pode ser perfeitamente natural na contabilidade das empresas, que podem utilizar taxas mais elevadas de depreciação para seus bens em virtude de uma política de alocação de custos e despesas mais próximas da realidade, estimadas através de pesquisas realizadas em seu imobilizado. Isso faz com que ao final do exercício conseqüentemente na apuração do resultado, esses valores excedentes sejam adicionados para oferecerem a tributação ao Imposto de Renda. Assim IUDÍCIBUS (1976, pag 206), aponta com clareza, as vantagens da utilização dos métodos de depreciação que proporcionam quotas de depreciação maiores nos primeiros anos. São elas:

*"1 - **Vantagens fiscais** - estas vantagens são óbvias, de vez que o custo da depreciação é um dos componentes que afetam o lucro tributável. As quotas maiores de depreciação ao início da vida útil significam menores impostos, e isto é vantajoso para a empresa, embora se saiba que, ao final, os impostos serão maiores em vista das quotas de depreciação menores;*

*2 - **Diminuição do risco de prejuízos** - como já foi exposto, a estimação da vida útil quase sempre é precária. Quando ocorre a baixa de um bem antes do término da depreciação, o restante do custo a amortizar é contabilizado como prejuízo. Ora, é evidente que os métodos de depreciação por quotas decrescentes diminuem as possibilidades de prejuízo desta espécie porque em relação aos outros métodos os seus saldos a amortizar são sempre menores;*

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

3.3 Reserva para Reposição

Em condições teóricas normais, o estudo da depreciação se tornaria mais simplificado, ou seja, no caso em que nossa economia pudesse satisfazer a duas condições:

- a) Que o valor dos bens não sofresse alteração;
- b) Que não existisse o fenômeno do progresso tecnológico.

Segundo RAMOS (1968, pag 17), "em relação a primeira condição é necessário que ao final da vida útil todo o custo do bem seja transferido para a conta de depreciação acumulada, permitindo-se assim a sua substituição por outro de mesmo valor, sem haver necessidade de um investimento adicional.

Para a segunda condição, os bens antigos deverão ser substituídos por outros idênticos em todos os aspectos. Analisando-se dessa forma, este último impede o funcionamento da reserva para reposição nas condições citadas acima, uma vez que a intenção natural das empresas é modernizar seus equipamentos e efetuar a substituição dos antigos por novos. Porém neste caso não necessariamente mantendo as mesmas características físicas."

Assim sendo, não se pode contar com os fundos que estariam a disposição da empresa com a finalidade específica de substituir os bens totalmente depreciados, pois em geral nenhuma empresa mantém reservas inativas por um longo período de tempo."

Uma crítica a essa visão, se faz necessária, pois além da Depreciação se constituir em uma despesa, reduzindo o tamanho do imobilizado, ela não forma uma reserva de recursos, pois ao seu final presume-se que o bem, contabilmente falando, estará extinto. Portanto não haverá recurso para sua reposição. Por outro lado, no período de funcionamento desse imobilizado houve geração de receitas através da venda dos produtos obtidos com a participação desse imobilizado na atividade operacional da empresa. Nesse caso dentro dessas receitas pode-se constatar que o valor da depreciação está ali adicionado.

3.4 Reposição dos Bens Depreciáveis:

De acordo com RAMOS (1968, pag 23,24), "na contabilidade, existe uma certa ligação entre o problema da amortização dos bens depreciáveis e o da reposição destes. Esta ligação consiste no aspecto de que em uma economia de preços invariáveis e sem progresso tecnológico, as quotas de depreciação, se acumuladas e mantidas dentro da empresa, bastariam para substituir os bens baixados.

A realidade porém é outra. Os preços se alteram continuamente e o progresso tecnológico também se faz presente em qualquer país. As empresas se vêem então na contingência de substituir suas máquinas, instalações, utensílios usados, por outros diferentes em preço e estrutura física. Note-se também que nem sempre uma unidade é substituída exatamente por outra, visto que uma unidade tecnologicamente mais moderna pode, em geral, fazer o serviço de várias unidades antigas. Além disso existe o problema da expansão da empresa, no sentido de que esta possa pelo menos acompanhar o crescimento da economia. Tal expansão implica, na maioria dos casos, em aumento dos investimentos fixos depreciáveis.

Por todos estes motivos, torna-se necessário para a empresa a elaboração implícita ou explícita de um orçamento de capital para orientar o seu desenvolvimento. A parte financeira do plano inclui os estudos das fontes de financiamento dos investimentos em bens depreciáveis. Tais fontes podem ser: a) reinvestimento das quotas de depreciação recuperadas pela venda dos produtos ou serviços; b) reinvestimento de lucros; c) novos investimentos por parte dos proprietários, d) financiamentos externos."

CONCLUSÃO

As organizações de um modo geral tem passado por grandes transformações devido ao processo contínuo e rápido do avanço tecnológico e dos desafios provocados por ele. Sem dúvida uma de suas conseqüências é a competitividade, gerada muito mais por uma questão de sobrevivência do que simplesmente por uma dominação do mercado onde a empresa atua.

Sendo assim, é imprescindível que as organizações procurem adequar o seu parque fabril as necessidades de suas produções que são basicamente determinadas pelas vontades e necessidades do público consumidor.

Neste sentido, procurou-se equacionar o problema da depreciação, através de um conjunto de fatores que levasse o administrador a uma resposta confiável para uma tomada de decisão em função do tipo e tamanho de imobilizado adotado quando da definição de sua estratégia. Contudo além desse esforço, cabe destacar que as empresas precisam estar constantemente precavidas, pois como se pode observar através de críticas ao tratamento da despesa com depreciação, conclui-se que ela apenas contribue para a formação do resultado do exercício, porém, não forma fonte de reservas para futuras reposições de imobilizado.

Finalizando, deixa-se aqui a oportunidade de esclarecer que este assunto não mostra a exata dimensão da complexidade que envolve a composição do custo de um determinado produto, contudo caminha-se para se chegar o mais perto possível dele, a medida que as pesquisas desenvolvidas nesta área continuem a terem sucesso.

BIBLIOGRAFIA

- Ativo Permanente.** (aula 007). Apostila Didática Prof. Erves Ducati. Departamento de Contabilidade, UFSC / SC
- FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa.** 2 ed.. 24 impressão. Editora Nova Fronteira S.A , 1986.
- FIPECAFI. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações.** 3 ed.. São Paulo. Editora Atlas S.A , 1990.
- FRANCO, Hilário. **Contabilidade Industrial.** 8 ed. São Paulo: Editora Atlas S.A. 1988.
- FRANCO, Hilário. **Contabilidade Geral.** 22 edição. São Paulo: Editora Atlas S.A,1990
- Informativo IOB (Mapa Fiscal)** 1996.
- IUDICIBUS, Sérgio de e Outros. **Contabilidade Introdutória.** 2 ed. São Paulo. Editora Atlas S.A. 1976.
- LAKATOS, Eva Maria e MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia do Trabalho Científico.** 2 ed. São Paulo: Editora Atlas S.A, 1986
- MARCONI, Marina de Andrade e LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia Científica.** 2 ed. São Paulo: Editora Atlas S.A.,1992.
- MARION, José Carlos. **Contabilidade Empresarial.** 4 ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 1990.
- MEDEIROS, João Bosco. **Redação Científica.** São Paulo: Editora Atlas S.A, 1991.
- RAMOS, Alkindar de Toledo. **O Problema da Amortização dos Bens Depreciáveis e as Necessidades Administrativas das Empresas.** São Paulo: Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas. (USP), 1968.
- Regulamento do Imposto de Renda.** (Atualizável). Editora Líder.
- SANTOS, Joel José dos. **Análise de Custos: Um Enfoque Gerencial com Ênfase para Custeamento Marginal.** 2 ed. São Paulo: Editora Atlas S.A.,1990.

VOX LEGIS. **Sociedades Por Ações**. Lei 6404 15/12/1976, 1 ed. São Paulo:
Editora Sugestões Literárias S.A., 1977.

WELSCH, Glenn Albert. **Orçamento Empresarial**. 4 ed.. São Paulo: Editora Atlas
S.A. , 1983.

ANEXOS

ANEXO 01

Dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade (P. F. C.)

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais.

Considerando que a evolução da última década na área da Ciência Contábil reclama a atualização substantiva e adjetiva dos princípios Fundamentais de Contabilidade a que se refere a Resolução CFC 530/81.

RESOLVE:

CAPÍTULO I DOS PRINCÍPIOS E DE SUA OBSERVÂNCIA

Art. 1º Constituem PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE (P.F.C.) os enunciados por esta Resolução.

§ 1º A observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade é obrigatória no exercício da profissão e constitui condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC).

§ 2º Na aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade a situações concretas, a essência das transações deve prevalecer sobre seus aspectos formais.

CAPÍTULO II DA CONCEITUAÇÃO, DA AMPLITUDE E DA ENUMERAÇÃO

Art. 2º Os Princípios Fundamentais de Contabilidade representam a essência das doutrinas e teorias relativas à Ciência da Contabilidade, consoante o entendimento predominante nos universos científico e profissional de nosso País. Concernem, pois, à Contabilidade no seu sentido mais amplo de ciência social, cujo objeto é o Patrimônio das Entidades.

Art. 3º São Princípios Fundamentais de Contabilidade:

- I - o da ENTIDADE;
- II - o da CONTINUIDADE;
- III - o da OPORTUNIDADE;
- IV - o do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL;
- V - o da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA;
- VI - o da COMPETÊNCIA e
- VII - o da PRUDÊNCIA.

SEÇÃO I O PRINCÍPIO DA ENTIDADE

Art. 4º O princípio da ENTIDADE reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

Parágrafo único. O PATRIMÔNIO pertence à ENTIDADE, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta em nova ENTIDADE, mas numa unidade de natureza econômico-contábil.

SEÇÃO II

O PRINCÍPIO DA CONTINUIDADE

Art. 5º A CONTINUIDADE ou não da ENTIDADE, bem como sua vida definida ou provável, devem ser consideradas quando da classificação e avaliação das mutações patrimoniais, quantitativas e qualitativas.

§ 1º A CONTINUIDADE influencia o valor econômico dos ativos e, em muitos casos, o valor ou o vencimento dos passivos, especialmente quando a extinção da ENTIDADE tem prazo determinado, previsto ou previsível.

§ 2º A observância do Princípio da CONTINUIDADE é indispensável à correta aplicação do Princípio da COMPETÊNCIA, por efeito de se relacionar diretamente à quantificação dos componentes patrimoniais e à formação do resultado, e de constituir dado importante para aferir a capacidade futura de geração de resultado.

SEÇÃO III

O PRINCÍPIO DA OPORTUNIDADE

Art. 6º O Princípio da OPORTUNIDADE refere-se, simultaneamente, à tempestividade e à integridade do registro do patrimônio e das suas mutações, determinando que este seja feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram.

Parágrafo único. Como resultado da observância do Princípio da OPORTUNIDADE:

I - desde que tecnicamente estimável, o registro das variações patrimoniais deve ser feito mesmo na hipótese de somente existir razoável certeza de sua ocorrência;

II - o registro compreende os elementos quantitativos e qualitativos, contemplando os aspectos físicos e monetários;

III - o registro deve ensejar o reconhecimento universal das variações ocorridas no patrimônio da ENTIDADE, em um período de tempo determinado, base necessária para gerar informações úteis ao processo decisório da gestão.

SEÇÃO IV

O PRINCÍPIO DO REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL

Art. 7º Os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações com o mundo exterior, expressos a valor presente na moeda do País, que serão mantidos na avaliação das variações patrimoniais posteriores, inclusive quando configurarem agregações ou decomposições no interior da ENTIDADE.

Parágrafo único. Do Princípio do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL resulta:

I - a avaliação dos componentes patrimoniais deve ser feita com base nos valores de entrada, considerando-se como tais os resultantes do consenso com agentes externos ou da imposição destes;

II - uma vez integrado no patrimônio, o bem, direito ou obrigação não poderão ter alterados seus valores intrínsecos, admitindo-se, tão somente, sua decomposição em elementos e/ou sua agregação, parcial ou integral, a outros elementos patrimoniais;

III - o valor original será mantido enquanto o componente permanecer como parte do patrimônio, inclusive quando da saída deste;

IV - os Princípios da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA e do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL são compatíveis entre si e complementares, dado que o primeiro apenas atualiza e mantém atualizado o valor de entrada;

V - o uso da moeda do País na tradução do valor dos componentes patrimoniais constitui imperativo de homogeneização quantitativa dos mesmos.

SEÇÃO V

O PRINCÍPIO DA ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA

Art. 8º Os efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional devem ser reconhecidos nos registros contábeis através do ajustamento da expressão formal dos valores dos componentes patrimoniais.

Parágrafo único. São resultantes da adoção do Princípio da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA:

I - a moeda, embora aceita universalmente como medida de valor, não representa unidade constante em termos do poder aquisitivo;

II - para que a avaliação do patrimônio possa manter os valores das transações originais (art. 7º), é necessário atualizar sua expressão formal em moeda nacional, a fim de que permaneçam substantivamente corretos os valores dos componentes patrimoniais e, por consequência, o do patrimônio líquido.

III - a atualização monetária não representa nova avaliação, mas, tão-somente, o ajustamento dos valores originais para determinada data, mediante a aplicação de indexadores, ou outros elementos aptos a traduzir a variação do poder aquisitivo da moeda nacional em um dado período.

SEÇÃO VI

O PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA

Art. 9º As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

§ 1º O Princípio da COMPETÊNCIA determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição no patrimônio líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da OPORTUNIDADE.

§ 2º O reconhecimento simultâneo das receitas e despesas, quando correlatas, é consequência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração.

§ 3º As receitas consideram-se realizadas:

I - nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investidura na propriedade de bens anteriormente pertencentes à ENTIDADE, quer pela fruição de serviços por esta prestados;

II - quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento de um ativo de valor igual ou maior;

III - pela geração natural de novos ativos independentemente da intervenção de terceiros;

IV - no recebimento efetivo de doações e subvenções.

§ 4º Consideram-se incorridas as despesas:

I - quando deixar de existir o correspondente valor ativo, por transferência de sua propriedade para terceiro;

II - pela diminuição ou extinção do valor econômico de um ativo;

III - pelo surgimento de um passivo, sem o correspondente ativo.

SEÇÃO VII
O PRINCÍPIO DA PRUDÊNCIA

Art. 10. O Princípio da PRUDÊNCIA determina a adoção do menor valor para os componentes do ATIVO e do maior valor para os do PASSIVO, sempre que se apresentarem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido.

§ 1º O Princípio da PRUDÊNCIA impõe a escolha da hipótese de que resulte menor patrimônio líquido, quando se apresentarem opções igualmente aceitáveis diante dos demais Princípios Fundamentais de Contabilidade.

§ 2º Observado o disposto no art. 7º, o Princípio da PRUDÊNCIA somente se aplica às mutações posteriores, constituindo-se ordenamento indispensável à correta aplicação do Princípio da COMPETÊNCIA.

§ 3º A aplicação do Princípio da PRUDÊNCIA ganha ênfase quando, para definição dos valores relativos às variações patrimoniais, devem ser feitas estimativas que envolvem incertezas de grau variável.

Art. 11. A inobservância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade constitui infração às alíneas "c", "d" e "e" do art. 27 do Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946 e, quando aplicável, ao Código de Ética Profissional do Contabilista.

Art. 12. Revogada a Resolução CFC nº 530-81, esta Resolução entra em vigor a partir de 1º de janeiro de 1994.

Brasília, 29 de dezembro de 1993.

Contador IVAN CARLOS GATTI - Presidente

Publicado no Diário Oficial da União de 31/12/93 (Ano CXXXI, nº 250, Seção I, pág. 21582 a 21583)

Re-publicado no Diário Oficial da União de 07/02/94 (Ano CXXXII, nº 26, Seção I, pág. 1890 a 1891).
A re-publicação ocorreu por incorreções na publicação anterior.

Nota: As letras "c", "d" e "e" do artigo 27 do Decreto-Lei Nº 9.295, de 27 de maio de 1946, tratam de penalidades aplicáveis por infração do exercício legal da profissão. A penalidade da letra "c" é de natureza pecuniária. As penalidades das letras "d" e "e" tratam dos casos de suspensão do exercício da profissão. No caso da primeira (letra "c"), quando o profissional for responsável por qualquer falsidade de documentos que assinar e pelas irregularidades de escrituração praticadas no sentido de fraudar as rendas públicas. No caso da letra "e", quando o profissional demonstrar incapacidade técnica no desempenho de suas funções, a critério do Conselho Regional de Contabilidade ao qual estiver vinculado.

RESOLUÇÃO CFC Nº 774, de 16 de dezembro de 1994

Aprova o Apêndice à Resolução sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade

1 / 14

INTRODUÇÃO AO APÊNDICE

Os Princípios Fundamentais de Contabilidade, aprovados pela Resolução CFC nº 750-93, de 29 de dezembro de 1993, requerem, para o seu amplo entendimento pelos usuários da informação contábil e para a perfeita compreensão pelos profissionais da contabilidade, um grau de detalhamento que não é possível abarcar nos próprios enunciados.

O Apêndice aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, contendo comentários sobre o conteúdo dos enunciados, é uma forma adequada de melhor compreensão sobre tão importante assunto.

O objetivo, portanto, é explicitar e toda explicitação é simples esclarecimento.

1 – A CONTABILIDADE COMO CONHECIMENTO

1.1 – A Contabilidade como Ciência Social

A Contabilidade possui objeto próprio – o Patrimônio das Entidades – e consiste em conhecimentos obtidos por metodologia racional, com as condições de generalidade, certeza e busca das causas, em nível qualitativo semelhante às demais ciências sociais. A Resolução alceira-se na premissa de que a Contabilidade é uma Ciência Social com plena fundamentação epistemológica. Por conseqüência, todas as demais classificações – método, conjunto de procedimentos, técnica, sistema, arte, para citarmos as mais correntes – referem-se a simples facetas ou aspectos da Contabilidade, usualmente concernentes à sua aplicação prática, na solução de questões concretas.

1.2 – O Patrimônio objeto da Contabilidade

O objeto delimita o campo de abrangência de uma ciência, tanto nas ciências formais quanto nas factuais, das quais fazem parte as ciências sociais. Na Contabilidade, o objeto é sempre o PATRIMÔNIO de uma Entidade, definido como um conjunto de bens, direitos e de obrigações para com terceiros, pertencente a uma pessoa física, a um conjunto de pessoas, como ocorre nas sociedades informais, ou a uma sociedade ou instituição de qualquer natureza, independentemente

RESOLUÇÃO CFC Nº 774, de 16 de dezembro de 1994

*Aprova o Apêndice à Resolução sobre os
Princípios Fundamentais de Contabilidade*

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE no exercício de suas atribuições legais e regimentais,
CONSIDERANDO a conveniência de um maior esclarecimento sobre o conteúdo e abrangência dos Princípios Fundamentais de Contabilidade;

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar o Apêndice à Resolução sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade (em anexo).

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data de sua assinatura.

Brasília, 16 de dezembro de 1994.

José Maria Martins Mendes
Presidente

RESOLUÇÃO CFC Nº 774, de 16 de dezembro de 1994

Aprova o Apêndice à Resolução sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade

2 / 14

Quando o resultado da equação é negativo, convencionou-se denominá-lo de "Passivo a Descoberto".

O Patrimônio Líquido não é uma dívida da Entidade para com seus sócios ou acionistas, pois estes não emprestam recursos para que ela possa ter vida própria, mas, sim, os entregam, para que com eles forme o Patrimônio da Entidade.

O conhecimento que a Contabilidade tem do seu objeto está em constante desenvolvimento, como, aliás, ocorre nas demais ciências em relação aos respectivos objetos. Por esta razão, deve-se aceitar como natural o fato da existência de possíveis componentes do patrimônio cuja apreensão ou avaliação se apresenta difícil ou inviável em determinado momento.

1.3 - Os Princípios Fundamentais de Contabilidade

Os Princípios Fundamentais de Contabilidade representam o núcleo central da própria Contabilidade, na sua condição de ciência social, sendo a ela inerentes. Os princípios constituem sempre as vigas-mestras de uma ciência, revestindo-se dos atributos de universalidade e veracidade, conservando validade em qualquer circunstância. No caso da Contabilidade, presente seu objeto, seus Princípios Fundamentais de Contabilidade valem para todos os patrimônios, independentemente das Entidades a que pertencem, as finalidades para as quais são usados, a forma jurídica da qual estão revestidos, sua localização, expressividade e quaisquer outros qualificativos, desde que gozem da condição de autonomia em relação aos demais patrimônios existentes.

Nos princípios científicos jamais pode haver hierarquização formal, dado que eles são os elementos predominantes na constituição de um corpo orgânico, proposições que se colocam no início de uma dedução, e são deduzidos de outras dentro do sistema. Nas ciências sociais, os princípios se colocam como axiomas, premissas universais e verdadeiras, assim admitidas sem necessidade de demonstração, ultrapassando, pois a condição de simples conceitos.

O atributo da universalidade permite concluir que os princípios não exigiriam adjetivação, pois sempre, por definição, se referem à Ciência da Contabilidade no seu todo. Dessa forma, o qualificativo "fundamentais" visa, tão-somente, a enfatizar sua magna condição. Esta igualmente elimina a possibilidade de existência de princípios

temente da sua finalidade, que pode, ou não, incluir o lucro. O essencial é que o patrimônio disponha de autonomia em relação aos demais patrimônios existentes, o que significa que a Entidade dele pode dispor livremente, claro que nos limites estabelecidos pela ordem jurídica e, sob certo aspecto, da racionalidade econômica e administrativa.

O Patrimônio também é objeto de outras ciências sociais - por exemplo, da Economia, da Administração e do Direito - que, entretanto, o estudam sob ângulos diversos daquele da Contabilidade, que o estuda nos seus aspectos quantitativos e qualitativos. A Contabilidade busca, primordialmente, apreender, no sentido mais amplo possível, e entender as mutações sofridas pelo Patrimônio, tendo em mira, muitas vezes, uma visão prospectiva de possíveis variações. As mutações tanto podem decorrer da ação do homem quanto, embora quase sempre secundariamente, dos efeitos da natureza sobre o Patrimônio.

Por aspecto qualitativo do patrimônio entende-se a natureza dos elementos que o compõem, como dinheiro, valores a receber ou a pagar expressos em moeda, máquinas, estoques de materiais ou de mercadorias etc.

A delimitação qualitativa desce, em verdade, até o grau de particularização que permita a perfeita compreensão do componente patrimonial. Assim, quando falamos em "máquinas", ainda estamos a empregar um substantivo coletivo, cuja expressão poderá ser de muita utilidade, em determinadas análises.

Mas a Contabilidade, quando aplicada a um patrimônio particular, não se limitará às "máquinas" como categoria, mas se ocupará de cada máquina em particular, na sua condição do componente patrimonial, de forma que não possa ser confundida com qualquer outra máquina, mesmo de tipo idêntico.

O atributo quantitativo refere-se à expressão dos componentes patrimoniais em valores, o que demanda que a Contabilidade assumira posição sobre o que seja "Valor", porquanto os conceitos sobre a matéria são extremamente variados.

Do Patrimônio deriva o conceito de Patrimônio Líquido, mediante a equação considerada como básica na Contabilidade:

$$\text{(Bens + Direitos)} - \text{(Obrigações)} = \text{Patrimônio Líquido}$$

RESOLUÇÃO CFC Nº 774, de 16 de dezembro de 1994

Aprova o Apêndice à Resolução sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade

3 / 14

decisões sobre situações concretas. Esta é a razão pela qual os objetivos pragmáticos da Contabilidade são caracterizados pela palavra "informação".

1.4 - Dos objetivos da Contabilidade

A existência de objetivos específicos não é essencial à caracterização de uma ciência, pois, caso o fosse, inexistiria a ciência "pura", aquela que se concentra, tão-somente, no seu objeto. Aliás, na própria área contábil, encontramos muitos pesquisadores cuja obra não apresenta qualquer escopo pragmático, concentrando-se na Contabilidade como ciência. De qualquer forma, como já vimos, não há qualquer dificuldade na delimitação dos objetivos da Contabilidade no terreno científico, a partir do seu objeto, que é o Patrimônio, por estarem concentrados na correta representação deste e nas causas das suas mutações.

O objetivo científico da Contabilidade manifesta-se na correta apresentação do Patrimônio e na apreensão e análise das causas das suas mutações. Já sob ótica pragmática, a aplicação da Contabilidade a uma Entidade particularizada, busca prover os usuários com informações sobre aspectos de natureza econômica, financeira e física do Patrimônio da Entidade e suas mutações, o que compreende registros, demonstrações, análises, diagnósticos e prognósticos, expressos sob a forma de relatórios, pareceres, tabelas, planilhas e outros meios.

O tema, tão claro no quadrante científico, comporta comentários mais minuciosos quando direcionado aos objetivos concretos perseguidos na aplicação da Contabilidade a uma Entidade em particular. Ademais, no caso, o terreno operacional, regulado pelas normas. Assim, ouve-se com frequência dizer que um dos objetivos da Contabilidade é o acompanhamento da evolução econômica e financeira de uma Entidade. No caso, o adjetivo "econômico" é empregado para designar o processo de formação de resultado, isto é, as mutações quantitativo-qualitativas do patrimônio, as que alteram o valor do Patrimônio Líquido, para mais ou para menos, corrente-mente conhecidas como "receitas" e "despesas". Já os aspectos qualificados como "financeiros" concernem, em última instância, aos fluxos de caixa.

identificados, nos seus enunciados, com técnicas ou procedimentos específicos, com o resultado obtido na aplicação dos princípios propriamente ditos a um patrimônio particularizado. Assim, não podem existir princípios relativos aos registros, às demonstrações ou à terminologia contábeis, mas somente ao objeto desta, o Patrimônio. Os princípios, na condição de verdades primeiras de uma ciência, jamais serão diretrizes de natureza operacional, característica essencial das normas - expressões de direito positivo, que a partir dos princípios, estabelecem ordenamentos sobre o "como fazer", isto é, técnicas, procedimentos, métodos, critérios etc., tanto nos aspectos substantivos, quanto nos formais. Dessa maneira, alcança-se um todo organicamente integrado, em que, com base nas verdades gerais, se chega ao detalhe aplicado, mantidas a harmonia e coerência do conjunto.

Os princípios simplesmente são e, portanto, preexistem às normas, fundamentando e justificando a ação, enquanto aquelas a dirigem na prática. No caso brasileiro, os princípios estão obrigatoriamente presentes na formulação das Normas Brasileiras de Contabilidade, verdadeiros pilares do sistema de normas, que estabelecerá regras sobre a apreensão, o registro, relato, demonstração e análise das variações sofridas pelo patrimônio, buscando descobrir suas causas, de forma a possibilitar a futura de prospecções sobre a Entidade e não podem sofrer qualquer restrição na sua observância.

Os princípios refletem o estágio em que se encontra a Ciência da Contabilidade, isto é, a essência dos conhecimentos, doutrinas e teorias que contam com o respaldo da maioria dos estudiosos da Contabilidade. É evidente que, em muitos aspectos, não há como se falar em unanimidade de entendimento, mas até em desacordo sobre muitos temas teórico-doutrinários. Temos uma única ciência, mas diversas doutrinas. Entretanto, cumpre ressaltar que tal situação também ocorre nas demais ciências sociais e, muitas vezes, até mesmo nas ciências ditas exatas.

Em termos de conteúdo, os princípios dizem respeito à caracterização da Entidade e do Patrimônio, à avaliação dos componentes deste e ao reconhecimento das mutações e dos seus efeitos diante do Patrimônio Líquido. Como os princípios alcançam o patrimônio na sua globalidade, sua observância nos procedimentos aplicados resultará automaticamente em informações de utilidade para

RESOLUÇÃO CFC N° 774, de 16 de dezembro de 1994

Aprova o Apêndice à Resolução sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade

4 / 14

Cumpra também ressaltar que, na realização do objetivo central da Contabilidade, defrontamo-nos, muitas vezes, com situações nas quais os aspectos jurídico-formais das transações ainda não estão completa ou suficientemente dilucidados. Nesses casos, deve-se considerar o efeito mais provável das mutações sobre o patrimônio, quantitativa e qualitativamente, concedendo-se prevalência à substância das transações.

1.5 — Das informações geradas pela Contabilidade

De forma geral, no âmbito dos profissionais e usuários da Contabilidade, os objetivos desta, quando aplicada a uma Entidade particularizada, são identificados com a geração de informações, a serem utilizadas por determinados usuários em decisões que buscam a realização de interesses e objetivos próprios. A precisão das informações demandadas pelos usuários e o próprio desenvolvimento de aplicações práticas da Contabilidade, dependerão, sempre, da observância dos seus Princípios, cuja aplicação à solução de situações concretas deverá considerar o contexto econômico, técnico, lógico, institucional e social em que os procedimentos serão aplicados. Isso significa, com grande frequência, o uso de projeções sobre os contextos em causa, o que muitos denominam de visão prospectiva nas aplicações contábeis.

As informações quantitativas que a Contabilidade produz, quando aplicada a uma Entidade, devem possibilitar ao usuário avaliar a situação e as tendências desta, com o menor grau de dificuldade possível. Devem, pois, permitir ao usuário, como partícipe do mundo econômico:

- observar e avaliar o comportamento;
- comparar seus resultados com os de outros períodos ou Entidades;
- avaliar seus resultados à luz dos objetivos estabelecidos;
- projetar seu futuro nos marcos políticos, sociais e econômicos em que se insere.

E tudo isso, para que o usuário possa planejar suas próprias operações.

Os requisitos referidos levam à conclusão de que deve haver consistência nos procedimentos que a Entidade utiliza em diferentes períodos e, tanto quanto possível, também entre Entidades distintas

que pertençam a um mesmo mercado, de forma que o usuário possa extrair tendências quanto à vida de uma Entidade e à sua posição em face das demais Entidades ou mesmo do mercado como um todo. Tal desiderato é extremamente incentivado pelo sistema formal de normas, cuja coerência estrutural é garantida pela observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, estabelecendo-se, pois, o necessário elo de ligação entre a Ciência da Contabilidade e seus ordenamentos aplicados. Evidentemente o preceito em análise, conhecido por "consistência", não constitui princípio da Contabilidade, mas regra técnico-comportamental. Tanto isso é verdade que procedimentos aplicados, mesmo fixados como norma, podem ser alterados em função das necessidades dos usuários ou mesmo da qualidade dos resultados da sua aplicação, enquanto que os princípios que os fundamentam permanecem inalterados.

1.6 — Dos usuários da Contabilidade

Os usuários tanto podem ser internos como externos e, mais ainda, com interesses diversificados, razão pela qual as informações geradas pela Entidade devem ser amplas e fidedignas e, pelo menos, suficientes para a avaliação da sua situação patrimonial e das mutações sofridas pelo seu patrimônio, permitindo a realização de inferências sobre o seu futuro.

Os usuários internos incluem os administradores de todos os níveis, que usualmente se valem de informações mais aprofundadas e específicas acerca da Entidade, notadamente aquelas relativas ao seu ciclo operacional. Já os usuários externos concentram suas atenções, de forma geral, em aspectos mais genéricos, expressos nas demonstrações contábeis.

Em países com um ativo mercado de capitais, assume importância ímpar a existência de informações corretas, oportunas, suficientes e inteligíveis sobre o patrimônio das Entidades e suas mutações, com vista à adequada avaliação de riscos e oportunidades por parte dos investidores, sempre interessados na segurança dos seus investimentos e em retornos compensadores em relação às demais aplicações. A qualidade dessas informações deve ser assegurada pelo sistema de normas alicerçado nos Princípios Fundamentais, o que torna a Contabilidade um verdadeiro catalisador do mercado de ações.

RESOLUÇÃO CFC Nº 774, de 16 de dezembro de 1994

Approva o Apêndice à Resolução sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade

5 / 14

proprietários. Por consequência, a Entidade poderá ser desde uma pessoa física, ou qualquer tipo de sociedade, instituição ou mesmo conjuntos de pessoas, tais como:

- famílias;
- empresas;
- governos, nas diferentes esferas do poder;
- sociedades beneficentes, religiosas, culturais, esportivas, de lazer, técnicas;
- sociedades cooperativas;
- fundos de investimento e outras modalidades afins.

No caso de sociedades, não importa que sejam sociedades de fato ou que estejam revestidas de forma jurídica, embora esta última circunstância seja a mais usual.

O patrimônio, na sua condição de objeto da Contabilidade, é, no mínimo, aquele juridicamente formalizado como pertencente à Entidade, com ajustes quantitativos e qualitativos realizados em consonância com os princípios da própria Contabilidade. A garantia jurídica da propriedade, embora por vezes suscite interrogações de parte daqueles que não situam a autonomia patrimonial no cerne do Princípio da Entidade, é indissociável desse princípio, pois é a única forma de caracterização do direito ao exercício de poder sobre o mesmo Patrimônio, válida perante terceiros. Cumpre ressaltar que, sem autonomia patrimonial fundada na propriedade, os demais Princípios Fundamentais perdem o seu sentido, pois passariam a referir-se a um universo de limites imprecisos.

A autonomia patrimonial apresenta sentido unívoco. Por consequência, o patrimônio pode ser decomposto em partes segundo os mais variados critérios, tanto em termos quantitativos quanto qualitativos. Mas nenhuma classificação, mesmo que dirigida sob ótica setorial, resultará em novas Entidades. Carece, pois de sentido, a idéia de que as divisões ou departamentos de uma Entidade possam constituir novas Entidades, ou "microentidades", precisamente porque sempre lhes faltará o atributo da autonomia. A única circunstância em que poderá surgir nova Entidade, será aquela em que a propriedade de parte do patrimônio de uma Entidade, for transferida para outra unidade, eventualmente até criada naquele momento. Mas, no caso, teremos um novo patrimônio autônomo, pertencente a outra Entidade. Na contabilidade aplicada, especialmente nas áreas de

O tema é vital e, por consequência, deve-se manter vigilância sobre o grau em que os objetivos gerais da Contabilidade aplicada a uma atividade particularizada estão sendo alcançados. O entendimento das informações pelos próprios usuários pode levá-los a conclusão da necessidade de valer-se dos trabalhos de profissionais da Contabilidade.

2 - COMENTÁRIOS AOS PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE

A Resolução CFC nº 750-93 dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade, elencando-os em seu art. 3º e conceituando-os nos seus artigos quarto ao dez.

2.1 - O Princípio da Entidade

"Art. 4º O Princípio da ENTIDADE reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade... ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

Parágrafo único. O PATRIMÔNIO pertence à ENTIDADE, mas a reciproca não é verdadeira. A soma ou agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta em nova ENTIDADE, mas numa unidade de natureza econômico-contábil."

2.1.1 - A autonomia patrimonial

O cerne do Princípio da ENTIDADE está na autonomia do patrimônio a ela pertencente. O Princípio em exame afirma que o patrimônio deve revestir-se do atributo de autonomia em relação a todos os outros Patrimônios existentes, pertencendo a uma Entidade, no sentido de sujeito suscetível à aquisição de direitos e obrigações. A autonomia tem por corolário o fato de que o patrimônio de uma Entidade jamais pode confundir-se com aqueles dos seus sócios ou

RESOLUÇÃO CFC Nº 774, de 16 de dezembro de 1994

Aprova o Apêndice à Resolução sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade

6 / 14

custos e de orçamento, trabalha-se, muitas vezes, com controles divisionais, que podem ser extraordinariamente úteis, porém não significam a criação de novas Entidades, precisamente pela ausência de autonomia patrimonial.

2.1.2 - Da soma ou da agregação de patrimônios

O Princípio da Entidade apresenta corolário de notável importância, notadamente pelas suas repercussões de natureza prática: as somas e agregações de patrimônios de diferentes Entidades não resultam em nova Entidade. Tal fato assume especial relevo por abranger as demonstrações contábeis consolidadas de Entidades pertencentes a um mesmo grupo econômico, isto é, de um conjunto de Entidades sob controle único.

A razão básica é a de que as Entidades cujas demonstrações contábeis são consolidadas mantêm sua autonomia patrimonial, pois seus Patrimônios permanecem de sua propriedade. Como não há transferência de propriedade, não pode haver formação de novo patrimônio, condição primeira da existência jurídica de uma Entidade. O segundo ponto a ser considerado é o de que a consolidação se refere às demonstrações contábeis, mantendo-se a observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade no âmbito das Entidades consolidadas, resultando em uma unidade de natureza econômico-contábil, em que os qualificativos ressaltam os dois aspectos de maior relevo: o atributo de controle econômico e a fundamentação contábil da sua estruturação.

As demonstrações contábeis consolidadas, apresentando a posição patrimonial e financeira, resultado das operações, as origens e aplicações de recursos ou os fluxos financeiros de um conjunto de Entidades sob controle único, são peças contábeis de grande valor informativo para determinados usuários, embora isso não elimine o fato de que outras informações possam ser obtidas nas demonstrações que foram consolidadas.

2.2 - O Princípio da Continuidade

"Art. 5º A CONTINUIDADE ou não da ENTIDADE, bem como sua vida definida ou provável, devem ser consideradas quando da classificação e avaliação das mutações patrimoniais, quantitativas e qualitativas.

§ 1º A CONTINUIDADE influencia o valor econômico dos ativos e, em muitos casos, o valor ou o vencimento dos passivos, especialmente quando a extinção da ENTIDADE tem prazo determinado, previsto ou previsível.

§ 2º A observância do Princípio da CONTINUIDADE é indispensável à correta aplicação do Princípio da COMPETÊNCIA por efeito de se relacionar diretamente à quantificação dos componentes patrimoniais e à formação do resultado, e de se constituir dado importante para aferir a capacidade futura de geração de resultado."

2.2.1 - Aspectos conceituais

O Princípio da CONTINUIDADE afirma que o patrimônio da Entidade, na sua composição qualitativa e quantitativa, depende das condições em que provavelmente se desenvolverão as operações da Entidade. A suspensão das suas atividades pode provocar efeitos na utilidade de determinados ativos, com a perda, até mesmo integral, de seu valor. A queda no nível de ocupação pode também provocar efeitos semelhantes.

A modificação no estado de coisas citado pode ocorrer por diversas causas, entre as quais ressaltam as seguintes:

- a) modificações na conjuntura econômica que provoquem alterações na amplitude do mercado em que atua a Entidade. Exemplo neste sentido é a queda de poder aquisitivo da população, que provoca redução no consumo de bens, o que, a sua vez, resulta na redução do grau de ocupação de muitas Entidades;
- b) mudanças de política governamental, como, por exemplo, na área cambial, influenciando diretamente o volume das exportações de determinados ramos econômicos, com efeito direto nos níveis de produção de determinadas Entidades;
- c) problemas internos das próprias Entidades, consubstanciados em envelhecimento tecnológico dos seus processos ou produtos, superação mercadológica destes, exigência de proteção ambiental, falta de capital, falta de liquidez, incapacidade administrativa, dissensões entre os controladores da Entidade e outras causas quaisquer que levem a Entidade

RESOLUÇÃO CFC Nº 774, de 16 de dezembro de 1994

Aprova o Apêndice à Resolução sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade

7 / 14

de exigibilidades. Nesta última circunstância, sua ligação será com o Princípio da Oportunidade.

2.2.2 – O Princípio da Continuidade e a "entidade em marcha"

A denominação "Princípio da Continuidade", como também a de "entidade em marcha", ou "going concern", é encontrada em muitos sistemas de normas no exterior e também na literatura contábil estrangeira. Embora o Princípio da Continuidade também parta do pressuposto de que a Entidade deva concretizar seus objetivos continuamente – o que nem sempre significa a geração de riqueza no sentido material –, não se fundamenta na idéia de Entidade em movimento.

O motivo é extremamente singelo, pois uma Entidade com suas atividades reduzidas ou suspensas temporariamente continuará a ser objeto da Contabilidade enquanto dispuser de patrimônio. Isso permanece verdade no caso de a Entidade suspender definitivamente suas atividades. O que haverá, tão-somente, é a reapreciação dos componentes patrimoniais, quantitativa e qualitativamente, precisamente em razão dos ditames do Princípio da Continuidade. A normalidade ou não das operações, bem como a vida limitada ou indeterminada, não alcançam o objeto da Contabilidade, o patrimônio, mas, tão-somente, sua composição e valor, isto é, a delimitação quantitativa e qualitativa dos bens, direitos e obrigações.

O próprio uso da receita como parâmetro na formação de juízo sobre a situação de normalidade da Entidade, embora válido na maioria das Entidades, não pode ser universal, pois, em muitas delas, a razão de ser não é a receita, tampouco o resultado.

2.3 – O Princípio da Oportunidade

"Art. 6º O Princípio da OPORTUNIDADE refere-se, simultaneamente, à tempestividade e à integridade do registro do patrimônio e das suas mutações, determinando que este seja feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram.

Parágrafo único. Como resultado da observância do Princípio da OPORTUNIDADE:

1 – desde que tecnicamente estimável, o registro das

a perder suas condições de competitividade, sendo gradativamente alijada do mercado;

- d) causas naturais ou fortuitas que afetem a manutenção da Entidade no mercado, tais como inundações, incêndios, ausência de materiais primários por quebras de safras.

A situação-limite na aplicação do Princípio da CONTINUIDADE é aquela em que há a completa cessação das atividades da Entidade. Nessa situação, determinados ativos, como, por exemplo, os valores diferidos, deixarão de ostentar tal condição, passando à condição de despesas, em face da impossibilidade de sua recuperação mediante as atividades operacionais usualmente dirigidas à geração de receitas. Mas até mesmo ativos materiais, como estoques, ferramentas ou máquinas, podem ter seu valor modificado substancialmente. As causas da limitação da vida da Entidade não influenciam o conceito da continuidade; entretanto, como constituem informação de interesse para muitos usuários, quase sempre são de divulgação obrigatória, segundo norma específica. No caso de provável cessação da vida da Entidade, também o passivo é afetado, pois, além do registro das exigibilidades, com fundamentação jurídica, também devem ser contemplados os prováveis desembolsos futuros, advindos da extinção em si.

Na condição de Princípio, em que avulta o atributo da universalidade, a continuidade aplica-se não somente à situação de cessação integral das atividades da Entidade, classificada como situação-limite no parágrafo anterior, mas também àqueles casos em que há modificação no volume de operações, de forma a afetar o valor de alguns componentes patrimoniais, obrigando ao ajuste destes, de maneira a ficarem registrados por valores líquidos de realização.

O Princípio da Continuidade, à semelhança do da Prudência, está intimamente ligado com o da Competência, formando-se uma espécie de trílogia. A razão é simples: a continuidade, como já vimos, diz respeito diretamente ao valor econômico dos bens, ou seja, ao fato de um ativo manter-se nesta condição ou transformar-se, total ou parcialmente, em despesa. Mas a continuidade também alcança a representação quantitativa e qualitativa do patrimônio de outras maneiras, especialmente quando há previsão de encerramento das atividades da Entidade, com o vencimento antecipado ou o surgimento

RESOLUÇÃO CFC Nº 774, de 16 de dezembro de 1994

Aprova o Apêndice à Resolução sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade

8 / 14

variações patrimoniais deve ser feito mesmo na hipótese de somente existir razoável certeza de sua ocorrência;

II — o registro compreende os elementos quantitativos e qualitativos, contemplando os aspectos físicos e monetários;

III — o registro deve ensejar o reconhecimento universal das variações ocorridas no patrimônio da Entidade em um período de tempo determinado, base necessária para gerar informações úteis ao processo decisório da gestão."

2.3.1 — Aspectos conceituais

O Princípio da OPORTUNIDADE exige a apreensão, o registro e o relato de todas as variações sofridas pelo patrimônio de uma Entidade, no momento em que elas ocorrerem. Cumprido tal preceito, chega-se ao acervo máximo de dados primários sobre o patrimônio, fonte de todos os relatos, demonstrações e análises posteriores, ou seja, o Princípio da Oportunidade é a base indispensável à fidelidade das informações sobre o patrimônio da Entidade, relativas a um determinado período e com o emprego de quaisquer procedimentos técnicos. É o fundamento daquilo que muitos sistemas de normas denominam de "representação fiel" pela informação ou seja, que esta espelhe com precisão e objetividade as transações e eventos a que concerne. Tal atributo é, outrossim, exigível em qualquer circunstância, a começar sempre nos registros contábeis, embora as normas tendem a enfatizá-lo nas demonstrações contábeis.

O Princípio da Oportunidade deve ser observado, como já foi dito, sempre que haja variação patrimonial, cujas origens principais são, de forma geral, as seguintes:

- a) transações realizadas com outras Entidades, formalizadas mediante acordo de vontades, independentemente da forma ou da documentação de suporte, como compra ou venda de bens e serviços;
- b) eventos de origem externa, de ocorrência alheia à vontade da administração, mas com efeitos sobre o Patrimônio, como modificações nas taxas de câmbio, quebras de clientes, efeitos de catástrofes naturais, etc.;
- c) movimentos internos que modificam predominantemente a estrutura qualitativa do Patrimônio, como a transformação de materiais em produtos semifabricados ou destes em

produtos prontos, mas também a estrutura quantitativo-qualitativa, como no sucateamento de bens inservíveis.

O Princípio da OPORTUNIDADE abarca dois aspectos distintos, mas complementares: a integridade e a tempestividade, razão pela qual muitos autores preferem denominá-lo de Princípio da UNIVERSALIDADE.

O Princípio da OPORTUNIDADE tem sido confundido algumas vezes, com o da COMPETÊNCIA, embora os dois apresentem conteúdos manifestamente diversos. Na oportunidade, o objetivo está na completeza da apreensão das variações, do seu oportuno reconhecimento, enquanto, na competência, o fulcro está na qualificação das variações diante do Patrimônio Líquido, isto é, na decisão sobre se estas o alteram ou não. Em síntese, no primeiro caso, temos o conhecimento da variação, e, na competência, a determinação de sua natureza.

2.3.2 — A integridade das variações

A integridade diz respeito à necessidade de as variações serem reconhecidas na sua totalidade, isto é, sem qualquer falta ou excesso. Concerne, pois, à completeza da apreensão, que não admite a exclusão de quaisquer variações monetariamente quantificáveis. Como as variações incluem elementos quantitativos e qualitativos, bem como os aspectos físicos pertinentes, e ainda que a avaliação é regida por princípios próprios, a integridade diz respeito fundamentalmente às variações em si. Tal fato não elimina a necessidade do reconhecimento destas, mesmo nos casos em que não há certeza definitiva da sua ocorrência, mas somente alto grau de possibilidade. Bons exemplos neste sentido fornecem as depreciações, pois a vida útil de um bem será sempre uma hipótese, mais ou menos fundada tecnicamente, porquanto dependente de diversos fatores de ocorrência aleatória. Naturalmente, pressupõe-se que, na hipótese do uso de estimativas, estas tenham fundamentação estatística e econômica suficientes.

2.3.3 — A tempestividade do registro

A tempestividade obriga a que as variações sejam registradas no momento em que ocorrerem, mesmo na hipótese de alguma

RESOLUÇÃO CFC Nº 774, de 16 de dezembro de 1994

Approva o Apêndice à Resolução sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade

9 / 14

exterior à Entidade, estabelecendo, pois, a vigia-mestra da avaliação patrimonial: a determinação do valor monetário de um componente do patrimônio.

Ao adotar a idéia de que a avaliação deva ser realizada com fundamento no valor de entrada, o Princípio consagra o uso dos valores monetários decorrentes do consenso entre os agentes econômicos externos e a Entidade — contabilmente, outras Entidades — ou da imposição destes. Não importa, pois, se o preço resultou de livre negociação em condições de razoável igualdade entre as partes, ou de imposição de uma delas, em vista da sua posição de superioridade. Generalizando, o nível dos preços pode derivar de quaisquer das situações estudadas na análise microeconômica.

Presupõe-se que o valor de troca, aquele decorrente da transação, configure o valor econômico dos ativos no momento da sua ocorrência. Naturalmente, se, com o passar do tempo, houver a modificação do valor em causa, seja por que razão for, os ajustes serão realizados, mas ao abrigo do Princípio da Competência. Os ajustes somente serão para menos, em razão da essência do próprio Princípio.

A rigorosa observância do princípio em comentário é do mais alto interesse da sociedade como um todo e, especificamente, do mercado de capitais, por resultar na unificação da metodologia de avaliação, fator essencial na comparabilidade dos dados, relatos e demonstrações contábeis e, conseqüentemente, na qualidade da informação gerada, impossibilitando critérios alternativos de avaliação.

No caso de doações recebidas pela Entidade, também existe a transação com o mundo exterior e, mais ainda, com efeito quantitativo e qualitativo sobre o patrimônio. Como a doação resulta em inegável aumento do Patrimônio Líquido, cabe o registro pelo valor efetivo da coisa recebida, no momento do recebimento, segundo o valor de mercado. Mantém-se, no caso, intocado o princípio em exame, com a única diferença em relação às situações usuais: uma das partes envolvidas — caso daquela representativa do mundo externo — abre mão da contraprestação, que se transforma em aumento do Patrimônio Líquido da Entidade recebedora da doação. Acessoriamente, pode-se lembrar que o fato de o ativo ter-se originado de doação, não repercute na sua capacidade futura de contribuir à realização dos objetivos da Entidade.

incerteza, na forma relatada no item anterior. Sem o registro no momento da ocorrência, ficarão incompletos os registros sobre o patrimônio até aquele momento, e, em decorrência, insuficientes quaisquer demonstrações ou relatos, e falseadas as conclusões, diagnósticos e prognósticos.

2.4 — O Princípio do Registro Pelo Valor Original

Art. 7º Os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações com o mundo exterior, expressos a valor presente na moeda do País, que serão mantidos na avaliação das variações patrimoniais posteriores, inclusive quando configurarem agregações ou decomposições no interior da Entidade.

Parágrafo único. Do Princípio do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL resulta:

I — a avaliação dos componentes patrimoniais deve ser feita com base nos valores de entrada, considerando-se como tais os resultantes do consenso com os agentes externos ou da posição destes;

II — uma vez integrados no patrimônio, o bem, direito ou obrigação não poderão ter alterados seus valores intrínsecos, admitindo-se, tão-somente, sua decomposição em elementos e/ou sua agregação, parcial ou integral, a outros elementos patrimoniais;

III — o valor original será mantido enquanto o componente permanecer como parte do patrimônio, inclusive quando da saída deste;

IV — os Princípios da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA e do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL são compatíveis entre si e complementares, dado que o primeiro apenas atualiza e mantém atualizado o valor de entrada;

V — o uso da moeda do País na tradução do valor dos componentes patrimoniais constitui imperativo de homogeneização quantitativa dos mesmos."

2.4.1 — Os elementos essenciais do Princípio

O Princípio do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL ordena que os componentes do patrimônio tenham seu registro inicial efetuado pelos valores ocorridos na data das transações havidas com o mundo

RESOLUÇÃO CFC Nº 774, de 16 de dezembro de 1994

Aprova o Apêndice à Resolução sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade

10 / 14

tese -, normalmente são alocadas a diversos componentes do patrimônio, como, por exemplo, aos diferentes produtos em elaboração.

Os fatos mencionados comprovam a importância do princípio em exame na Contabilidade aplicada à área de custos, por constituir-se na diretiva principal de avaliação das variações que ocorrem no ciclo operacional interno das Entidades, em que não existe a criação de valores, mas a simples redistribuição daqueles originais.

Finalmente, cabe ressaltar que os valores originais devem ser ajustados, segundo a sua perda de valor econômico. Porém, mesmo tal ajuste não implica, em essência, modificação do valor original.

2.5 - O Princípio da Atualização Monetária

"Art. 8º Os efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional devem ser reconhecidos nos registros contábeis através do ajustamento da expressão formal dos valores dos componentes patrimoniais.

Parágrafo único. São resultantes da adoção do Princípio da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA:

I - a moeda, embora aceita universalmente como medida de valor, não representa unidade constante em termos do poder aquisitivo;

II - para que a avaliação do patrimônio possa manter os valores das transações originais (art. 7º), é necessário atualizar sua expressão formal em moeda nacional, a fim de que permaneçam substantivamente corretos os valores dos componentes patrimoniais e, por consequência, o Patrimônio Líquido;

III - a atualização monetária não representa nova avaliação, mas, tão-somente, o ajustamento dos valores originais para determinada data, mediante a aplicação de índices, ou outros elementos aptos a traduzir a variação do poder aquisitivo da moeda nacional em um dado período."

2.5.1 - Aspectos conceituais

O Princípio da Atualização Monetária existe em função do fato de que a moeda - embora universalmente aceita como medida de valor - não representa unidade constante de poder aquisitivo. Por consequência, sua expressão formal deve ser ajustada, a fim de que permaneçam substantivamente corretos - isto é, segundo as

2.4.2 - A expressão em moeda nacional

A expressão do valor dos componentes patrimoniais em moeda nacional decorre da necessidade de homogeneização quantitativa do registro do patrimônio e das suas mutações, a fim de se obter a necessária comparabilidade e se possibilitarem agrupamentos de valores. Ademais, este aspecto particular, no âmbito do Princípio do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL, visa a afirmar a prevalência da moeda do País e, consequentemente, o registro somente nela. O corolário é o de que quaisquer transações em moeda estrangeira devem ser transformadas em moeda nacional no momento do seu registro.

2.4.3 - A manutenção dos valores originais nas variações internas

O Princípio em análise, como não poderia ser diferente, em termos lógicos, mantém-se plenamente nas variações patrimoniais que ocorrem no interior da Entidade, quando acontece a agregação ou a decomposição de valores. Os agregados de valores - cuja expressão mais usual são os estoques de produtos semifabricados e prontos, os serviços em andamento ou terminados, as culturas em formação etc. - representam, quantitativamente, o somatório de inúmeras variações patrimoniais qualitativas, formando conjuntos de valores constituídos com base em valores afins: a insumos de materiais, depreciações, mão-de-obra, encargos sociais, energia, serviços de terceiros, tributos, e outros, classes de insumos que, em verdade, configuram a composição de ativos, como estoques, equipamentos ou, diretamente, recursos pecuniários. Os agregados são, pois, ativos resultantes da transformação de outros ativos, e, em alguns casos, deixam logo tal condição, como aqueles referentes a funções como as de administração geral, comercialização no País, exportação e outras.

A formação dos agregados implica o uso de decomposições, como acontece no caso das depreciações geradas por uma máquina em particular: a transação com o mundo exterior resultou na ativação da máquina, mas a consumpção desta dar-se-á gradativamente, ao longo do tempo, mediante as depreciações. Todavia estas, mesmo quando relativas a um espaço curto de tempo - um mês, por hipó-

2.6 — O Princípio da Competência

"Art. 9º As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

§ 1º O Princípio da COMPETÊNCIA determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição no Patrimônio Líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da OPORTUNIDADE.

§ 2º O reconhecimento simultâneo das receitas e despesas, quando correlatas, é consequência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração.

§ 3º As receitas consideram-se realizadas:

I — nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investidora na propriedade de bens anteriormente pertencentes à Entidade, quer pela fruição de serviços por esta prestados;

II — quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior;

III — pela geração natural de novos ativos independentemente da intervenção de terceiros;

IV — no recebimento efetivo de doações e subvenções.

§ 4º Consideram-se incorridas as despesas:

I — quando deixar de existir o correspondente valor ativo, por transferência de sua propriedade para terceiro;

II — pela diminuição ou extinção do valor econômico de um ativo;

III — pelo surgimento de um passivo, sem o correspondente ativo."

2.6.1 — As variações patrimoniais e o Princípio da Competência

A compreensão do cerne do Princípio da COMPETÊNCIA está diretamente ligada ao entendimento das variações patrimoniais e sua natureza. Nestas encontramos duas grandes classes: a daquelas que somente modificam a qualidade ou a natureza dos componentes patrimoniais, sem repercutirem no montante do Patrimônio Líquido, e a das que o modificam. As primeiras são denominadas de "qua-

transações originais — os valores dos componentes patrimoniais e, via de decorrência, o Patrimônio Líquido. Como se observa, o Princípio em causa constitui seguimento lógico daquele do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL, pois preceitua o ajuste formal dos valores fixados segundo este, buscando a manutenção da substância original, sem que isso implique qualquer modalidade de reavaliação.

Em diversas oportunidades no passado, o princípio foi denominado de "correção monetária", expressão inadequada, pois ele não estabelece qualquer "correção" de valor, mas apenas atualiza o que, em tese, não deveria ter variado: o poder aquisitivo da moeda. Esta é, aliás, a razão pela qual o princípio, quando aplicado à prática, se manifesta por meio de índice que expressa a modificação da capacidade geral de compra da moeda, e não da variação particular do preço de um bem determinado.

O princípio diz respeito, dada sua condição de universalidade, a todos os componentes patrimoniais e suas mutações, e não somente às demonstrações contábeis, que representam apenas uma das modalidades de expressão concreta da Contabilidade, aplicada a uma Entidade em particular. Mas, como as demonstrações contábeis são, em geral, a forma mais usual de comunicação entre a Entidade e o usuário, as normas contábeis alicerçadas no princípio em exame contém sempre ordenamentos sobre como deve ser realizado o ajuste, o indexador utilizado e a periodicidade de aplicação.

2.5.2 — Dos Indexadores da Atualização

A atualização monetária deve ser realizada mediante o emprego de meios — indexadores, moedas referenciais, reais ou não — que reflitam a variação apontada por índice geral de preços da economia brasileira. A utilização de um único parâmetro de caráter geral e de forma uniforme por todas as Entidades é indispensável, a fim de que sejam possíveis comparações válidas entre elas.

O uso de indexador único, embora indispensável, não resolve inteiramente o problema da atualização monetária, pois não alcança a questão da fidedignidade de que se reveste o dito indexador, na expressão do poder aquisitivo da moeda. Todavia, no caso, não se trata de questão atinente aos Princípios Contábeis, mas de problema pertencente à Ciência Econômica, no campo teórico-doutrinário, e à política, em termos aplicados.

RESOLUÇÃO CFC Nº 774, de 16 de dezembro de 1994

Approva o Apêndice à Resolução sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade

12 / 14

litas", ou "permutativas", enquanto as segundas são chamadas de "quantitativas", ou "modificativas". Cumpre salientar que estas últimas sempre implicam a existência de alterações qualitativas no patrimônio, a fim de que permaneça inalterado o equilíbrio patrimonial.

A COMPETÊNCIA é o Princípio que estabelece quando um determinado componente deixa de integrar o patrimônio, para transformar-se em elemento modificador do Patrimônio Líquido. Da confrontação entre o valor final dos aumentos do Patrimônio Líquido – usualmente denominados "receitas" – e das suas diminuições – normalmente chamadas de "despesas" –, emerge o conceito de "resultado do período": positivo, se as receitas forem maiores do que as despesas; ou negativo, quando ocorrer o contrário.

Observa-se que o Princípio da Competência não está relacionado com recebimentos ou pagamentos, mas com o reconhecimento das receitas geradas e das despesas incorridas no período. Mesmo com desvinculação temporal das receitas e despesas, respectivamente do recebimento e do desembolso, a longo prazo ocorre a equalização entre os valores do resultado contábil e o fluxo de caixa derivado das receitas e despesas, em razão dos princípios referentes à avaliação dos componentes patrimoniais.

Quando existem receitas e despesas pertencentes a um exercício anterior, que nele deixarem de ser consideradas por qualquer razão, os competentes ajustes devem ser realizados no exercício em que se evidenciou a omissão.

O Princípio da COMPETÊNCIA é aplicado a situações concretas altamente variadas, pois são muito diferenciadas as transações que ocorrem nas Entidades, em função dos objetivos destas. Por esta razão é a COMPETÊNCIA o Princípio que tende a suscitar o maior número de dúvidas na atividade profissional dos contabilistas. Cabe, entretanto, sublinhar que tal fato não resulta em posição de superior hierárquica em relação aos demais Princípios, pois o status de todos é o mesmo, precisamente pela sua condição científica.

2.6.2 – Alguns comentários sobre as despesas

As despesas, na maioria das vezes, representam consumo de ativos, que tanto podem ter sido pagos em períodos passados, no próprio período, ou ainda virem a ser pagos no futuro. De outra

parte, não é necessário que o desaparecimento do ativo seja integral, pois muitas vezes a consumpção é somente parcial, como no caso das depreciações ou nas perdas de parte do valor de um componente patrimonial do ativo, por aplicação do Princípio da PRUDÊNCIA à prática, de que nenhum ativo pode permanecer avaliado por valor superior ao de sua recuperação por alienação ou utilização nas operações em caráter corrente. Mas a despesa também pode decorrer do surgimento de uma exigibilidade sem a concomitante geração de um bem ou de um direito, como acontece, por exemplo, nos juros moratórios e nas multas de qualquer natureza.

Entre as despesas do tipo em referência localizam-se também as que se contrapõem a determinada receita, como é o caso dos custos diretos com vendas, nos quais se incluem comissões, impostos e taxas e até *royalties*. A aplicação correta da competência exige mesmo que se provisionem, com base em fundamentação estatística, certas despesas por ocorrer, mas indiscutivelmente ligadas à venda em análise, como as despesas futuras com garantias assumidas em relação a produtos.

Nos casos de Entidades em períodos pré-operacionais, no seu todo ou em algum setor, os custos incorridos são ativados, para se transformarem posteriormente em despesas, quando da geração das receitas, mediante depreciação ou amortização. Tal circunstância está igualmente presente em projetos de pesquisa e desenvolvimento de produtos – muito freqüentes nas indústrias químicas e farmacêuticas, bem como naquelas que empregam alta tecnologia – quando a amortização dos custos ativados é feita segundo a vida mercadológica estimada dos produtos ligados às citadas pesquisas e projetos.

2.6.3 – Alguns detalhes sobre as receitas e seu reconhecimento

A receita é considerada realizada no momento em que há a venda de bens e direitos da Entidade – entendida a palavra "bem" em sentido amplo, incluindo toda sorte de mercadoria, produtos, serviços, inclusive equipamentos e imóveis –, com a transferência da sua propriedade para terceiros, efetuando estes o pagamento em dinheiro ou assumindo compromisso firme de fazê-lo num prazo qualquer. Normalmente, a transação é formalizada mediante a emissão de nota fiscal ou documento equivalente, em que consta a quantifi-

RESOLUÇÃO CFC Nº 774, de 16 de dezembro de 1994

Aprova o Apêndice à Resolução sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade

13 / 14

comuns estão relacionadas com tempo – principalmente tempo-homem e tempo-máquina –, embora possa ser qualquer outra, como metros cúbicos por tipo de material escavado, metros lineares de avanço na perfuração de poços artesianos, e outros.

Nas Entidades em que a produção demanda largo espaço de tempo, deve ocorrer o reconhecimento gradativo da receita, proporcionalmente ao avanço da obra, quando ocorre a satisfação concomitante dos seguintes requisitos:

- o preço do produto é estabelecido mediante contrato, inclusive quanto à correção dos preços, quando houver;
- não há riscos maiores de descumprimento do contrato, tanto de parte do vendedor, quanto do comprador;
- existe estimativa, tecnicamente sustentada, dos custos a serem incorridos.

Assim, no caso de obras de engenharia, em que usualmente estão presentes os três requisitos nos contratos de fornecimento, o reconhecimento da receita não deve ser postergado até o momento da entrega da obra, pois o procedimento redundaria num quadro irreal da formação do resultado, em termos cronológicos. O caminho correto está na proporcionalização da receita aos esforços despendidos, usualmente expressos por custos – reais ou estimados – ou etapas vencidas.

2.7 – O Princípio da Prudência

"Art. 10. O Princípio da PRUDÊNCIA determina a adoção do menor valor para os componentes do ATIVO e do maior para os do PASSIVO, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o Patrimônio Líquido.

§ 1º O Princípio da PRUDÊNCIA impõe a escolha da hipótese de que resulte menor patrimônio líquido, quando se apresentarem opções igualmente aceitáveis diante dos demais Princípios Fundamentais de Contabilidade.

§ 2º Observado o disposto no art. 7º, o Princípio da Prudência somente se aplica às mutações posteriores, constituindo-se ordenamento indispensável à correta aplicação do Princípio da Competência.

§ 3º A aplicação do Princípio da Prudência ganha ênfase quando, para definição dos valores relativos às variações patri-

cação e a formalização do valor de venda, pressupostamente o valor de mercado da coisa ou do serviço. Embora esta seja a forma mais usual de geração de receita, também há uma segunda possibilidade, materializada na extinção parcial ou total de uma exigibilidade, como no caso do perdão de multa fiscal, da anistia total ou parcial de uma dívida, da eliminação de passivo pelo desaparecimento do credor, pelo ganho de causa em ação em que se discute uma dívida ou o seu montante, já devidamente provisionado, ou outras circunstâncias semelhantes. Finalmente, há ainda uma terceira possibilidade: a de geração de novos ativos sem a intervenção de terceiros, como ocorre correntemente no setor pecuário, quando do nascimento de novos animais. A última possibilidade está também representada pela geração de receitas por doações recebidas, já comentada anteriormente.

Mas as diversas fontes de receitas citadas no parágrafo anterior representam a negativa do reconhecimento da formação destas por valorização dos ativos, porque, na sua essência, o conceito de receita está indissolivelmente ligado à existência de transação com terceiros, exceção feita à situação referida no final do parágrafo anterior, na qual ela existe, mas de forma indireta. Ademais, aceitar-se, por exemplo, a valorização de estoques significaria o reconhecimento de aumento do Patrimônio Líquido, quando sequer há certeza de que a venda a realizar-se e, mais ainda, por valor consentâneo àquele da reavaliação, configurando-se manifesta afronta ao Princípio da Prudência. Além disso, as valorizações internas trariam no seu bojo sempre um convite à especulação e, conseqüentemente, ao desprezo a esse Princípio.

A receita de serviços deve ser reconhecida de forma proporcional aos serviços efetivamente prestados. Em alguns casos, os princípios contratuais prevêm cláusulas normativas sobre o reconhecimento oficial dos serviços prestados e da receita correspondente. Exemplo neste sentido oferecem as empresas de consultoria, nas quais a cobrança dos serviços é feita segundo as horas-homens de serviços prestados, durante, por exemplo, um mês, embora os trabalhos possam prolongar-se por muitos meses ou até ser por prazo indeterminado. O importante, nestes casos, é a existência de unidade homogênea de medição formalizada contratualmente, além, evidentemente, da medição propriamente dita. As unidades físicas mais

RESOLUÇÃO CFC Nº 774, de 16 de dezembro de 1994

Approva o Apêndice à Resolução sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade

14 / 14

certeza, cabe, simplesmente, o reconhecimento delas, segundo o Princípio da OPORTUNIDADE.

Para melhor entendimento da aplicação do Princípio da PRUDÊNCIA cumpre lembrar que:

- os custos ativos devem ser considerados como despesa no período em que ficar caracterizada a impossibilidade de eles contribuírem para a realização dos objetivos operacionais da Entidade;
- todos os custos relacionados à venda, inclusive aqueles de publicidade, mesmo que institucional, devem ser classificados como despesas;
- os encargos financeiros decorrentes do financiamento de ativos de longa maturação devem ser ativados no período pré-operacional, com amortização a partir do momento em que o ativo entrar em operação.

2.7.2 - Dos limites da aplicação do Princípio

A aplicação do Princípio da PRUDÊNCIA não deve levar a excessos, a situações classificáveis como manipulações do resultado, com a conseqüente criação de reservas ocultas. Pelo contrário, deve constituir garantia de inexistência de valores artificiais, de interesse de determinadas pessoas, especialmente administradores e controladores, aspecto muito importante nas Entidades integrantes do mercado de capitais.

O comentário inserido no parágrafo anterior ressalta a grande importância das normas concernentes à aplicação da PRUDÊNCIA, com vista a impedir-se a prevalência de juízos puramente pessoais ou de outros interesses.

(Publicada no DCU, de 18-01-95.)

moniais, devem ser feitas estimativas que envolvem incertezas de grau variável."

2.7.1 - Aspectos conceituais

A aplicação do Princípio da Prudência - de forma a obter-se o menor Patrimônio Líquido, dentre aqueles possíveis diante de procedimentos alternativos de avaliação - está restrita às variações patrimoniais posteriores às transações originais com o mundo exterior, uma vez que estas deverão decorrer de consenso com os agentes econômicos externos ou da imposição destes. Esta é a razão pela qual a aplicação do Princípio da Prudência ocorrerá concomitantemente com a do Princípio da Competência, conforme assinalado no parágrafo 2º, quando resultará, sempre, variação patrimonial quantitativa negativa, isto é, redutora do Patrimônio Líquido.

A PRUDÊNCIA deve ser observada quando, existindo um ativo ou um passivo já escriturados por determinados valores, segundo os Princípios do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL e da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA surge dúvida sobre a ainda correção deles. Havendo formas alternativas de se calcularem os novos valores, deve-se optar sempre pelo que for menor do que o inicial, no caso de ativos, e maior, no caso de componentes patrimoniais integrantes do passivo. Naturalmente, é necessário que as alternativas mencionadas configurem, pelo menos à primeira vista, hipóteses igualmente razoáveis. A provisão para créditos de liquidação duvidosa constitui exemplo da aplicação do Princípio da PRUDÊNCIA, pois sua constituição determina o ajuste, para menos, de valor decorrente de transações com o mundo exterior, das duplicatas ou de contas a receber. A escolha não está no reconhecimento ou não da provisão, indispensável sempre que houver risco de não-recebimento de alguma parcela, mas, sim, no cálculo do seu montante.

Cabe observar que o atributo da incerteza, à vista no exemplo referido no parágrafo anterior, está presente, com grande frequência, nas situações concretas que demandam a observância do Princípio da Prudência. Em procedimentos institucionalizados, por exemplo, em relação aos "métodos" de avaliação de estoques, o Princípio da PRUDÊNCIA, raramente, encontra aplicação.

No reconhecimento de exigibilidades, o Princípio da PRUDÊNCIA envolve sempre o elemento incerteza em algum grau, pois, havendo

ANEXO 02

tórios que permitam sua aceitabilidade pela Fiscalização, limitando-se tais despesas a razoável montante, sob pena de sua inaceitação e tributando-se as quantias glosadas (PN 322/71).

DESPESAS DE TRANSPORTE

São consideradas como despesas operacionais as importâncias despendidas por pessoas jurídicas na compra de passagens para o transporte de profissional contratado, e de seus familiares entre seu domicílio de origem, no País ou no Exterior, e seu local de trabalho, no País quer no início, que no término do contrato. As despesas com passagens para o empregado e seus familiares, periodicamente pagas pelo empregador para gozo de férias, mesmo que mencionadas no contrato de trabalho, são consideradas como liberalidade para os efeitos do imposto de renda, não sendo, portanto, admitidas como operacionais. (PN 582/71).

Art. 246 - Não serão dedutíveis, como custos ou despesas operacionais, as gratificações ou participações no resultado, atribuídas aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica (Lei nº 4.506/64, art. 45, § 3º, e Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 58, parágrafo único).

Pagamento sem Causa ou a Beneficiário não Identificado

Art. 247 - Não são dedutíveis as importâncias declaradas como pagas ou creditadas a título de comissões, bonificações, gratificações ou semelhantes, quando não for indicada a operação ou a causa que deu origem ao rendimento e quando o comprovante de pagamento não individualizar o beneficiário do rendimento (Lei nº 3.470/58, art. 29).

Subseção II

Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado

Dedutibilidade

Art. 248 - Poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período-base, a importância correspondente à diminuição do valor dos bens do ativo resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza e obsolescência normal (Lei nº 4.506/64, 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 4.506/64, 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 4.506/64, art. 57, § 8º).

§ 3º - Em qualquer hipótese, o montante acumulado das quotas de depreciação não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem, corrigido monetariamente (Lei nº 4.506/64, 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, observado o disposto no art. 401 (Lei nº 4.506/64, art. 57, § 11).

* COMENTÁRIOS: BENS DE TERCEIROS.

O custo das construções ou benfeitorias para uso próprio em terrenos locados, corrigidos monetariamente, pode ser amortizado.

Esta faculdade, todavia, não se aplica às empresas que constroem em terrenos locados de seus sócios, acionistas, dirigentes, participantes nos lucros ou respectivos parentes ou dependentes. (PN 869/71).

O valor das construções ou benfeitorias realizadas em imóvel alugado, quando haja direito ao seu recebimento, não poderá ser amortizado, devendo ser registrado no Ativo Imobilizado, onde se sujeita à correção monetária e à depreciação às taxas normais, até o final do contrato, quando, então, se apurará o eventual resultado. O valor pago pela locadora, como ressarcimento pelas construções ou benfeitorias, integrará seu Ativo Imobilizado, e será depreciado e corrigido monetariamente, na forma da legislação aplicável (PN 210/73).

TAXAS VARIÁVEIS

Respeitados os limites, máximo de tempo e máximo de taxas, a pessoa jurídica tem a faculdade de computar ou não a depreciação dos bens do Ativo em qualquer percentual. A omissão, ou o uso de taxas normais ou inferiores, em um ou mais exercícios, não pressupõe tenacidade do direito à utilização de taxas de depreciação acelerada, quando for o caso.

Empresa Instalada em Zona de Processamento de Exportação - ZPE

Art. 249 - 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 2.452/88, art. 11, § 1º, e Lei nº 8.396/92, art. 1º).

Bens Depreciáveis

Art. 250 - Podem ser objeto de depreciação todos os bens sujeitos a desgaste pelo uso ou por causas naturais ou obsolescência normal; inclusive:

1 - edifícios e construções, observando-se que (Lei nº 4.506/64, art. 57, § 9º):

- a) a quota de depreciação é dedutível a partir da época da conclusão e início da utilização;
- b) o valor da 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 1.483/76, art. 6º, parágrafo único).

Parágrafo único. Não será admitida quota de depreciação e respectiva correção monetária referente a (Lei nº 4.506/64, art. 57, § 10 e 13):

- a) terrenos, salvo em relação aos melhoramentos ou construções;
- b) prédios ou construções não alugados nem utilizados pelo proprietário na produção dos seus rendimentos ou destinados à revenda;
- c) bens que normalmente aumentam de valor com o tempo, como obras de arte ou antiguidades;
- d) bens para os quais seja registrada quota de exaustão.

* COMENTÁRIOS: EXPLORAÇÃO DE FLORESTAS E VEGETAIS.

Somente se pode falar em depreciação em caso de empreendimentos próprios da empresa em florestas e vegetais de menor porte quando deles forem extraídos apenas os frutos (PN 18/79).

TERRENOS COM EDIFICAÇÃO

Se existirem documentos que permitam a identificação dos valores relativos a edificações, associados dos relativos aos terrenos em que estas se encontram deve o contribuinte levantar-se em laudo pericial para destacar o valor das edificações que será tomado como base de cálculo da cota de depreciação respectiva (PN 14/72).

IMÓVEIS CEDIDOS

Indedutíveis como custo ou encargo da pessoa jurídica, as quotas de depreciação relativas a imóveis cedidos, para fins residenciais, a sócios, diretores, administradores e empregados.

Dedutibilidade excepcionalmente admitida para estabelecimentos que não tenham condições de operacionalidade sem o fornecimento de habitação as pessoas mencionadas.

Imóveis residenciais pertencentes a filiais ou sucursais de empresas domiciliadas no exterior, somente gozarão de excepcionalidade quando utilizadas pelos seus próprios empregados ou administradores (PN 126/75).

Art. 251 - 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 aprovadas pelo Departamento Nacional de Transportes Aquaviários (Decreto-lei nº 973/69, art. 1º §§ 2º e 3º, e Lei nº 6.222/75, 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 da Fazenda poderá fixar, para determinados bens, o respectivo período de vida útil (Decreto-lei nº 973/69, art. 10).

* COMENTÁRIOS

A PORTUBRÁS - Empresa de Portos do Brasil S.A., foi extinta em 22/03/90 pelo art. 1º do Decreto 99192/90.

Quotas de Depreciação

Art. 252 - 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, corrigido monetariamente, observado o disposto no art. 413 (Lei nº 4.506/64, art. 57, § 1º).

§ 1º - A quota anual de depreciação será ajustada proporcionalmente no caso de período-base com duração inferior a doze meses, e de bem acrescido ao ativo, ou dele baixado, no curso do período-base (Lei nº 7.799/89, art. 18, § 1º).

§ 2º - No caso de apuração mensal, a depreciação será 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-base, dos bens aplicados exclusivamente na exploração de minas, jazidas, 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-base e sua relação com a possança conhecida da mina, ou dimento da floresta explorada (Lei nº 4.506/64, arts. 57, § 14, e 59, § 2º).

CUSTO DE AQUISIÇÃO - IPI

O valor dos bens integrantes do Ativo Fixo a ser registrado na escrituração é o do custo real de aquisição desses bens.

O imposto sobre produtos industrializados (IPI) não compõe o custo real de aquisição quando a empresa industrial se creditar do valor desse imposto, na forma prevista pelo decreto-lei nº 1.135/70. (PN 42/76).

DIREITO À PREFERÊNCIA

Valor pago pela aquisição de direito à preferência, no recobramento de equipamento deve ser mantido no Ativo Realizável até a integração do bem ao patrimônio da empresa, quando deve passar ao Ativo Imobilizado, como parte do custo de aquisição. (PN 43/76).

Taxa Anual de Depreciação

Art. 253 - A taxa anual de depreciação será fixada em função do prazo durante o qual se possa esperar utilização do bem pelo contribuinte, na produção de seus rendimentos (Lei nº 4.506/64, 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 4.506/64, art. 57, § 1º).

§ 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 4.506/64, 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 4.506/64, art. 57, § 12).

Até agora a publicação referida no § 1º não foi realizada usando-se as taxas anuais de depreciação resultantes da jurisprudência administrativa (IN 2/69).

TAXAS ANUAIS ADMISSÍVEIS

Acumuladores e Cilindros	10%
Alto Forno (trabalho ininterrupto)	20%
Alto forno de indústria de vidro laminado	
Lin Imp. Randa Pessoas Jurídicas, pag. 237,	
Edson de Carvalho, 1976, ITN ED., SP.....	30%
Aparelhos Cinematográficos (som e prof).....	15%
Benfeitorias (na proporação do prazo de locação) Inexistindo.....	10%
Bens usados - O prazo de vida útil para fins de depreciação, de bem adquirido usando, é o que for maior dentre estes dois:	
a) metade do prazo de vida útil para o bem quando adquirido novo, ou b) restante de vida útil do bem usado, considerada esta em relação a primeira instalação para utilização (IN 103/84)	1/2 do novo ou vida útil restante.
Biblioteca	10%
Caminhões (utilizados no interior do País)	20%
Caminhões Frigoríficos	25%
Computadores e periféricos (Hardware) - Vida útil admissível para depreciação - 5 anos - (IN 4/85)	20%
50%	
Concreto de Transmissão	4%
Edifícios, Construções e Benfeitorias (Port. 417/76)	2%
Edifícios e Construções (não destinados a revenda)	5%
Embarcações - regra Geral	10%
- De madeira	
- Construídas no Brasil, obedecendo as condições da Portaria GB.163/69 (P.NS. 95/71, 107/74 e Port. 188/84)	20%
Escavadeiras	25%
Desvio de estradas de Ferro (particular)	10%
Ferramentas - Regra Geral	15%
- Oficina de reparos de Automóveis	20%
- Facas, alicates, formões de plaina, tornos, rebolos e limas	20%

Filmes Cinematográficos - Regra Geral	20%
- Jornais	50%
Formas p/ Fabricação de Calçados	30%
Forno para Queima	10%
Instalações - Regra Geral	10%
Instalações Elétricas	20%
"Jeeps"	25%
Maquinismos (regra geral)	10%
- Sujeitos a corretivos	15%
- Indústria Química	20%
- Mineração - Água Salgada	20%
- Fábrica de Pregos	20%
- Máquinas de Terraplanagem	25%
- Máquinas em funcionamento 24 horas por dia (Ac. 1.3/0530/75), 3ª. Cam. 1ª CC, apud Decis. Trib. Fiscais nº 9, Ed. Res. Trib., p/142, 1976)	20%
- Máquinas utilizadas na fabricação de lâ de aço (Ac. 1.3/0462/75, 3ª Cam., 1ª CC, Apud Decis. Trib. Fiscais nº9, Ed. Res. Trib. p/114, 1976)	20%
Modelos de Fundição	30%
Motores	10%
Móveis e Utensílios - Regra Geral (P.N. 380/71)	10%
- Colegiós	15%
- Baterias, Louças e cristais e restantes (Ac. 1.3/0009/74, 1ª CC, apud Res. Trib. nº 4/75)	30%
- Garfnições de cama, mesa, banho e Louça de empresas que exploram serviços de hotelaria (P.N. 214/73)	20%
Ônibus	20%
- Ônibus Rodoviários (Ac. 1.3/0858/75), 3ª Cam., 1ª CC, apud An. Incola 1977, pag. 377)	25%
Rede Elétrica Externa	10%
Rouparia (Hotéis)	20%
-Hospital	15%
Sacaria	20%
Semoventes	20%
Vasilhames - garrafas de Vidro e Caixas de Madeira	20%
Veículos	20%
- Veículos utilizados em pavimentação de estradas (Ac. 1.3/0531/75, 3ª Cam. 1ª CC, apud An. Incola, 1976, p/346)	25%
- Motociclos, tratores, caminhões fora de estrada - Vida útil 4 anos (I.N. 72/84)	25%
- Veículos de passageiros e veículos de carga - Vida útil 5 anos (IN 72/84)	20%

Depreciação de Bens Usados

Art. 254 - 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 para utilização do bem.

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

Depreciação Acelerada

Art. 255 - 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 3.470/58, 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.

*** COMENTÁRIOS: DIFERENCIAÇÃO ACELERADA (1992-1993)**

As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão depreciar, em vinte e quatro quotas mensais, o custo de aquisição ou construção de máquinas e equipamentos, novos, adquiridos entre 1º de janeiro de 1992 e 31 de dezembro de 1993, utilizados em processo industrial da adquirente.

A parcela da depreciação acelerada que exceder à depreciação normal constituirá exclusão do lucro líquido e será escriturada no livro de apuração do lucro real.

O total da apreciação acumulada, incluída a normal e a parcela excedente não poderá ultrapassar o custo de aquisição de bem, corrigido monetariamente.

A partir do mês em que for atingido o limite, a depreciação normal, corrigida monetariamente, registrada na escrituração comercial, deverá ser adicionada ao lucro líquido para determinar o lucro real.

A conta de depreciação excedente a normal, registrada no livro de apuração do lucro real, será corrigida monetariamente.

estas disposições aplicam-se às máquinas e equipamentos objeto de contratos de arrendamento mercantil. (Lei 8383/91, art. 46).

OBRAS AUDIOVISUAIS

As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, poderão depreciar, em vinte e quatro quotas mensais, o custo de aquisição ou construção de máquinas e equipamentos adquiridos entre 1º de janeiro de 1992 e 31 de dezembro de 1993, utilizados pelo adquirente para educação, produção, ou de laboratórios de pesquisa e de atividades de som para obras audiovisuais (Lei 8.461/92, art. 33).

Depreciação acelerada para desenvolvimento da atividade e de modo deste, será aplicada automaticamente sobre os bens relacionados em ato anexo ao decr. 151/91 incorporados ao ativo fixo do seqüente, a partir de 12 de junho de 1991 até 31 de dezembro de 1993, depreciação acelerada, calculada pela aplicação da taxa de depreciação usualmente admitida, multiplicada por dois, sem prejuízo da depreciação normal das máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos novos, destinados ao uso na produção industrial e utilizados no processo de produção, para efeitos de apuração do imposto de renda (Lei 8.191/91, art. 2º e 6º).

Este incentivo fiscal não pode ser usufruído cumulativamente com outros idênticos, salvo quando expressamente autorizado em lei (Lei 8.191/91, art. 5º).

ADIÇÃO A LUCRO LÍQUIDO

Com a finalidade de incentivar a implantação, renovação ou modernização de instalações e equipamentos, a legislação do imposto de renda autoriza, em casos especiais, o registro de depreciação acelerada de determinados bens aplicados na produção. referido incentivo fiscal consiste num efetivo benefício financeiro, pois a sua utilização se dá pela recuperação antecipada, para efeitos fiscais, do custo do bem objeto da inversão incentivada, corrigido monetariamente. Não se trata, por conseguinte, da apropriação de uma depreciação adicional durante o período de vida útil desse bem; trata-se, isto sim, do registro antecipado das depreciações a ele relativas. Por isso, uma vez deduzido o total do custo do bem, corrigido monetariamente, o mesmo reputa-se inteiramente depreciado para efeitos fiscais. A partir desse momento, portanto, não mais se admitem depreciações influenciam a determinação do lucro real. É esse o comando do artigo 57, § 6º, da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964.

A sistemática adotada após o Decreto-Lei número 1.598/77, em consonância com a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, requer que uma parcela da depreciação - aquela que corresponde ao incentivo - seja registrada no LALUR, ao invés de na escrituração mercantil. Em decorrência dos reflexos produzidos na apuração do lucro líquido pela correção monetária das demonstrações financeiras, essa sistemática pode induzir, à primeira vista, ao erro no entendimento de estar produzindo ônus tributário superior ao que a pessoa jurídica teria caso registrasse contabilmente também a parcela correspondente ao incentivo. Entretanto, a falta de maior depreciação contábil, ao mesmo tempo em que implica maior valor residual de ativo permanente, sujeito à correção monetária, também aumenta o patrimônio líquido em valor equivalente ao do encargo não contabilizado, tornando, no caso, nulos os efeitos de correção monetária na determinação do lucro líquido e, conseqüentemente, do lucro real.

Decorre, daí, não haver qualquer fundamento que autorize excluir o lucro líquido, para efeito de determinar o lucro real, a correção monetária do valor da depreciação acelerada incentivada no LALUR, tendo em vista que a referida exclusão conduz a um benefício superior ao que é autorizado pela legislação.

Observa-se, ainda que a correção monetária da conta que registra, no LALUR a parcela de depreciação acelerada é obrigatória e tem por finalidade permitir correta observância do disposto nos parágrafos 2º, 3º, e 4º deste artigo. Assim, a partir do momento em que o total da depreciação acumulada, incluindo a normal e a acelerada, atingir o custo de aquisição do bem, corrigido monetariamente, a parcela de depreciação acelerada incentivada deverá ser adicionada ao lucro líquido, a medida em que forem sendo registradas depreciações na escrituração comercial, ao mesmo tempo em que se baixará valor correspondente na conta de controle no LALUR. A adição ao lucro líquido deve ser feita pelo valor dessa parcela, corrigido monetariamente, para que sejam anulados os efeitos produzidos no lucro líquido em decorrência do registro contábil da depreciação normal e respectiva correção monetária. Igualmente, o valor dessa conta, atualizado monetariamente até a data do último balanço, líquido das baixas correspondentes às adições feitas em cada exercício financeiro, deve ser adicionado ao lucro líquido do período-base em que ocorrer baixa, por qualquer motivo, do bem objeto do benefício fiscal. (PN 19/82).

Subseção III Depreciação Acelerada Incentivada Disposições Gerais

Art. 256 - Com o fim de incentivar a implantação, renovação ou modernização de instalações e equipamentos, poderão ser adotados coeficientes de depreciação acelerada, a vigorar durante prazo certo para determinadas indústrias ou atividades (Lei nº 4.506/64, art. 57, § 5).

§ 1º - A quota de depreciação acelerada, correspondente ao benefício, constituirá exclusão do lucro líquido, devendo ser escriturada no Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 8º, I, "c", e § 2º).

§ 2º - O total da depreciação acumulada, incluindo a normal e a acelerada, não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem, corrigido monetariamente (Lei nº 4.506/64, art. 57, § 6º).

§ 3º - A partir do período-base em que for atingido o limite de que trata o parágrafo anterior, o valor da depreciação normal, registrado na escrituração comercial, corrigido monetariamente, deverá ser adicionado ao lucro líquido para efeito de determinar o lucro real.

§ 4º - Para efeito do disposto nos parágrafos anteriores, a quota de depreciação acelerada, registrada no Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR, ficará sujeita à correção monetária.

§ 5º - As empresas que exercam, simultaneamente, atividades comerciais e industriais poderão utilizar o benefício em relação aos bens destinados exclusivamente à atividade industrial.

§ 6º - Salvo autorização, expressa em lei, o benefício fiscal de que trata este artigo não poderá ser usufruído cumulativamente com outros idênticos, exceto a depreciação aceleração em função dos turnos de trabalho.

Bens Adquiridos entre 1º de janeiro de 1986 e 31 de dezembro de 1987

Art. 257 - As pessoas jurídicas que explorarem atividade industrial poderão promover depreciação acelerada dos bens de produção, correspondente a cem por cento da taxa usualmente admitida, em relação às instalações, máquinas e equipamentos, novos, adquiridos no período compreendido entre 1º de janeiro de 1986 e 31 de dezembro de 1987, para utilização no desenvolvimento da atividade operacional (Lei nº 7.450/85, art. 84).

* COMENTÁRIOS:

INCENTIVOS SETORIAIS-EXTINÇÃO

Os Poderes Executivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios reavaliarão todos os incentivos fiscais de natureza setorial em vigor em 5/10/88, propondo aos Poderes Legislativos respectivos as medidas cabíveis, considerando-se revogados, após dois anos a partir da data da promulgação da Constituição os incentivos não confirmados por lei. Esta revogação não prejudicará os direitos que já tiverem sido adquiridos, aquela data, em relação a incentivos concedidos sob condição e com prazo certo (ADCTCF/88, art. 41).

Bens Adquiridos entre 12 de junho de 1991 e 31 de dezembro de 1993

Art. 258 - É permitida a depreciação acelerada, calculada pela aplicação da taxa de depreciação usualmente admitida, multiplicada por dois, sem prejuízo da depreciação normal, das máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos novos destinados ao uso da produção industrial incorporados ao ativo do adquirente no período compreendido entre 12 de junho de 1991 e 31 de dezembro de 1993 e utilizados no processo de produção (Lei nº 8.191/91, art. 2º).

Parágrafo único. A depreciação de que trata este artigo será aplicada automaticamente sobre os bens relacionados em ato do Ministro da Fazenda incorporados ao ativo fixo do adquirente (Lei nº 8.191/91, art. 2º, parágrafo único).

Bens Adquiridos entre 1º de janeiro de 1992 e 31 de dezembro de 1994

Art. 259 - As pessoas jurídicas poderão depreciar, em 24 quotas mensais, o custo de aquisição ou construção de máquinas e equipamentos, novos, adquiridos entre 1º de janeiro de 1992 e 31 de dezembro de 1994, utilizados em processo industrial da aquirente (Leis nºs 8.383/91, art. 46 e 8.643/93, art 2º).

Parágrafo único. As disposições contidas neste artigo aplicam-se às máquinas e equipamentos objeto de contratos de arrendamento mercantil (Lei nº 8.383/91, art. 46, § 5º).

Programas Setoriais Integrados - PSI

Art. 260 - Os Programas Setoriais Integrados aprovados até 3 de junho de 1993 pelo Conselho de Desenvolvimento Industrial - CDI, vinculado ao Ministério da Indústria e Comércio, poderão prever, nas condições fixadas em regulamento, a depreciação acelerada de máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos, novos, de produção nacional, utilizados no processo de produção e em atividades em desenvolvimento tecnológico industrial (Decreto nº 2.433/88, arts. 2º e 3º, IV, e Lei nº 8.661/93, art. 13).

§ 1º - A depreciação aceleração de que trata este artigo será calculada pela aplicação da taxa de depreciação usualmente admitida, sem prejuízo da depreciação normal, para os Programas aprovados até 28 de dezembro de 1989.

§ 2º - Para que os programas aprovados a partir de 29 de dezembro de 1989, a depreciação de que trata o parágrafo anterior será de cinquenta por cento da taxa usualmente admitida (Lei nº 7.988/89, art. 1º, IV).

**Programas de Desenvolvimento Tecnológico Industrial - PDTI,
aprovados até 3 de junho de 1993**

Art. 261 - As empresas que executarem, direta ou indiretamente, programas de desenvolvimento tecnológico industrial no País, sob sua direção e responsabilidade diretas, aprovados até 3 de junho de 1993, poderão usufruir do benefício da depreciação acelerada das máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos, novos, de produção nacional, nas condições fixadas em regulamento (Decreto-lei nº 2.433/88, arts. 6º, III e Lei nº 8.661/93, arts. 8º e 13).

§ 1º - A depreciação acelerada de que trata este artigo será calculada pela aplicação da taxa de depreciação usualmente admitida, sem prejuízo da depreciação normal, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 260 (Lei nº 7.988/89, art. 1º, IV).

§ 2º - O benefício de que trata este artigo não poderá ser usufruído cumulativamente com aquele previsto no art. 486.

**Programas de Desenvolvimento Tecnológico Industrial - PDTI
e Programas de Desenvolvimento Tecnológico Agropecuário - PDTA,
aprovados a partir de 3 de junho de 1993**

Art. 262 - Às empresas industriais e agropecuárias que executarem Programas de Desenvolvimento Tecnológico Industrial - PDTI e Programas de Desenvolvimento Tecnológico Agropecuário - PDTA poderá ser concedida, nas condições fixadas em regulamento do Poder Executivo, depreciação, acelerada, calculada pela aplicação da taxa de depreciação usualmente admitida, multiplicada por dois, sem prejuízo da depreciação usual, das máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos, novos, destinados à utilização nas atividades de pesquisa e desenvolvimento tecnológico, industrial e agropecuário (Lei nº 8.661/93), arts. 3º e 4º, III).

Parágrafo único. O incentivo fiscal de que trata este artigo não poderá ser usufruído cumulativamente com outro da mesma natureza, previsto em lei anterior ou superveniente (Lei nº 8.661/93, art. 9º).

Programas BEFIEX

Art. 263 - As empresas industriais titulares de Programa-BEFIEX, aprovados até 3 de junho de 1993, poderão usufruir, nas condições fixadas em regulamento, do benefício da depreciação acelerada de máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos, novos, de produção nacional, utilizados no processo de produção e em atividade de desenvolvimento

tecnológico industrial (Decreto-lei nº 2.433/88, art. 8º, V, e Lei nº 8.661/93, e Lei nº 8.661/93, arts. 8º e 13).

§ 1º - A depreciação acelerada de que trata este artigo será calculada pela aplicação da taxa de depreciação usualmente admitida, sem prejuízo da depreciação normal, para os Programas - BEFIEX aprovados até 28 de dezembro de 1989.

§ 2º - Para os Programas-BEFIEX aprovados a partir de 29 de dezembro de 1989, a depreciação de que trata o parágrafo anterior é de cinquenta por cento da taxa usualmente admitida (Lei nº 7.988/89, art. 1º, IV).

§ 3º - O incentivo fiscal de que trata este artigo não poderá ser usufruído cumulativamente com outro da mesma natureza, previsto em lei anterior ou superveniente.

Máquinas e Equipamentos para Obras Audiovisuais

Art. 264 - As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão depreciar, em 24 quotas mensais, o custo de aquisição ou construção de máquinas e equipamentos adquiridos entre 1º de janeiro de 1992 e 31 de dezembro de 1993, utilizados pelos adquirentes para exibição, produção, ou de laboratório de imagens ou de estudos de som para obras audiovisuais conceituadas no art. 2º de Lei nº 8.401, de 1992, observado o disposto no art. 256 (Lei nº 8.401/92, art. 28).

*** COMENTÁRIOS:**

- O artigo 2º da Lei 8.401, de 08-01-92, conceitua as obras audiovisuais para efeito de incentivos fiscais.

Subseção IV

Amortização

Dedutibilidade

Art. 265 - Poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período-base, a importância correspondente à recuperação do capital aplicado, ou dos recursos aplicados em despesas que contribuam para a formação do resultado de mais de um período-base (Lei nº 4.506/64, art. 58 e Decreto-lei nº 1.598, art. 15, § 1º).

§ 1º - Em qualquer hipótese, o montante acumulado das quotas de amortização não poderá ultrapassar o custo de aquisição do direito ou bem, ou o valor das despesas, corrigido monetariamente (Lei nº 4.506/64, art. 58, § 2º).