

# O Novo Padrão Contábil Brasileiro e os Impactos Fiscais no Registro das Despesas de Depreciação

*Fábio Piovesan Bozza*

## 1. Introdução

Há tempos, as disposições contidas na legislação fiscal, sobretudo a do imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ), têm influenciado, fortemente, a elaboração das demonstrações financeiras e, em alguns casos, definido a forma, o momento e o valor com que certos lançamentos contábeis devem ser feitos.

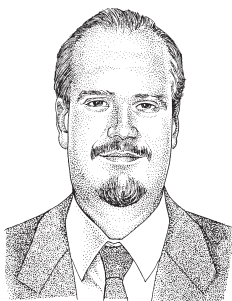
O extraordinário é que muitas dessas prescrições sobre lançamentos contábeis não eram meramente sugestivas, pelo menos na visão das autoridades fiscais, mas condição “sine qua non” para gerar os efeitos esperados pelos contribuintes na apuração dos tributos devidos.

Um desses efeitos diz respeito à dedutibilidade de despesas de depreciação no cálculo do IRPJ.

Mas diante das inovações trazidas pela Lei n. 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pela Medida Provisória n. 449, de 3 de dezembro de 2008, bem como o teor dos recentes pronunciamentos contábeis emitidos por entidades brasileiras, tem sido propugnado que as demonstrações financeiras devem ser elaboradas com observância exclusiva das regras contábeis.

Em outras palavras, a partir da edição da Lei n. 11.638 e da Medida Provisória n. 449, todo e qualquer ajuste determinado pela legislação fiscal, e também pela legislação regulatória de algumas atividades empresariais, deverá ser realizado extracontabilmente, em livros e registros auxiliares, sem interferência na escrituração comercial.

Há, portanto, dois temas que deverão ser examinados no presente trabalho. O primeiro trata da harmonização das normas contábeis brasileiras aos padrões internacionais de contabilidade. O segundo trata das regras relativas ao cálculo e ao registro das despesas de depreciação de bens registrados no ativo imobilizado, para fins contábeis e fiscais.



***Fábio Piovesan Bozza***  
é Advogado em  
São Paulo.

## 2. Harmonização das Normas Contábeis Brasileiras aos Padrões Internacionais

Como linguagem universal dos negócios, a contabilidade evidencia e quantifica direitos, obrigações, benefícios e

riscos da pessoa com efeitos perante terceiros, a exemplo dos sócios ou acionistas empenhados no recebimento de dividendos, dos governos interessados com o recolhimento de tributos ou dos credores preocupados com a liquidez do capital emprestado.

Esse fato revela que a contabilidade transita por interesses muitas vezes díspares de seus usuários, cada qual com necessidades próprias de informação. A contabilidade, destarte, demanda abordagens ecléticas, pois, além de atender a uma gama de interesses heterodoxos, igualmente avalia o desempenho de períodos passados, cria expectativas sobre o acontecimento de fatos que estão por vir e fornece informações para a tomada de decisões empresariais.

Talvez por esse motivo, ao longo da história, diferentes padrões contábeis foram se desenvolvendo isoladamente pelo mundo. Nas ciências contábeis, estas práticas são conhecidas como “princípios contábeis geralmente aceitos” e têm como foco a mensuração do desempenho econômico da entidade, o momento de reconhecimento dos resultados e a forma de evidenciação e apresentação das demonstrações financeiras<sup>1</sup>.

Não é à toa que, com o atual movimento de globalização dos negócios, é possível perceber uma clara tendência de harmonização internacional dos padrões contábeis. Tal iniciativa é fundamental, porque oferece resposta às empresas operantes em diversos países e que precisam apresentar informações comparáveis às suas controladoras sediadas no exterior ou aos seus usuários internacionais (acionistas, credores, governos).

Mais do que isso, a harmonização contábil promove a colocação de ações e de títulos em múltiplas praças importantes, proporciona a realização de negócios transnacionais, facilita a obtenção de empréstimos e financiamentos externos e incentiva a vinda ao País de novos investimentos estrangeiros, tudo em função da maior transparência na divulgação das demonstrações financeiras.

E maior transparência significa maior confiança nas informações que são transmitidas e recebidas, pois o método de comunicação utilizado para elaboração e interpretação das demonstrações financeiras passa a ser comum aos usuários. Se determinadas informações constantes de um balanço patrimonial antes eram presumidas, com a harmonização contábil, espera-se que elas sejam incontroversas.

Esclareça-se que o conceito de harmonização não chega à completa padronização ou unificação das normas contábeis, mas considera que as diferenças entre as práticas desse segmento devem ser mínimas.

Agora, entender o que está escrito não significa, necessariamente, conhecer a realidade política, jurídica, econômica e financeira daquela entidade. A contabilidade, como qualquer outra ciência social, nunca estará imune ao erro, à pluralidade de interpretações ou ao ardil humano. Ainda assim, a harmonização das regras contábeis continua a ser uma exigência para a integração dos mercados mundiais.

<sup>1</sup> A expressão “princípios contábeis geralmente aceitos” é tradução literal da locução “generally accepted accounting principles”, ou simplesmente GAAP, e é oriunda dos Estados Unidos da América, país cujas normas contábeis são estabelecidas em normativos expedidos por organismos especializados como o SEC (“Securities Exchange Commission”) e o Fasn (“Financial Accounting Standarts Board”), e não por meio de lei.

No caso do Brasil, a sua posição privilegiada entre as economias emergentes tem lhe rendido fortes pressões para aderir aos padrões contábeis internacionais. Dessa ação globalizada, já podem ser colhidos, ao menos, dois frutos: a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis e a edição da Lei n. 11.638.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis, ou simplesmente CPC, é o resultado da iniciativa conjunta de diversas entidades renomadas, oriundas da iniciativa privada brasileira. Trata-se de organismo não-governamental, criado em 2005 com a atribuição de estudar, preparar e emitir pronunciamentos técnicos de contabilidade, a fim de subsidiar a emissão de normas pelas entidades reguladoras brasileiras (como a CVM e o Banco Central), levando sempre em conta a convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais.

Mas quais padrões internacionais de contabilidade?

Em razão dos países aderentes, o Brasil decidiu convergir para o modelo europeu, que reúne as normas internacionais de contabilidade - as mais antigas conhecidas como IAS (“International Accounting Standard”) e as mais recentes designadas como IFRS (“International Financial Reporting Standard”) - publicadas e revisadas por uma organização internacional, sem fins lucrativos, denominada IASB (“International Accounting Standards Board”).

Além de diversos países europeus, também optaram por seguir ou implementar programas de convergência das normas contábeis locais ao padrão IAS/IFRS países como Canadá, Austrália, Japão, China, Rússia, Israel, Índia e Hong Kong. Os Estados Unidos ainda não abandonaram totalmente o modelo próprio (USGAAP), mas desde a assinatura do Acordo de Norwalk, em 2002, existe uma predisposição muito grande entre o IASB e o FASB norte-americano de unificar as normas contábeis internacionais.

Diante desse cenário, a criação do CPC assenta-se na representatividade de seus componentes e no processo decisório democrático e tem por escopo centralizar o fórum de discussão para a emissão de normas contábeis no Brasil.

Outro fato importante que merece atenção é a publicação da Lei n. 11.638, de 28 de dezembro de 2007, que empreendeu sensíveis alterações na Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, também conhecida como “Lei das Sociedades Anônimas”. É uma tentativa de atender aos anseios do mercado internacional por informações tidas como mais relevantes e úteis sobre o patrimônio e fluxo de capitais das companhias e empresas de grande porte brasileiras, de ordem notadamente econômica.

Representa, no entanto, a maior e mais profunda alteração na estrutura das normas contábeis brasileiras, desde o advento da própria Lei n. 6.404.

Com efeito, até a edição da Lei n. 11.638, a maioria das demonstrações financeiras refletia exclusivamente as relações jurídicas apreciáveis em dinheiro, ativas (direitos) e passivas (obrigações), nas quais a pessoa era, respectivamente, credora e devedora. Sob esse prisma, pode-se dizer que todos os eventos que afetavam positivamente ou negativamente o balanço patrimonial eram fatos, atos ou negócios regidos pelo direito. O surgimento, a modificação ou a extinção de direitos e obrigações patrimoniais eram os únicos substratos do registro contábil no Brasil.

Outra característica marcante era a forte influência exercida pela legislação fiscal na elaboração das demonstrações financeiras. Embora a publicação da Lei

n. 6.404 tenha ajudado a suprir a deficiência por normas básicas de contabilidade, principalmente de avaliação de ativos e passivos, as regras então existentes eram insuficientes para acompanhar o avanço da economia brasileira, em franca expansão, e atender, satisfatoriamente, às exigências do mercado e dos demais interessados com relação às operações mais complexas.

Os procedimentos contábeis brasileiros sofriam, desse modo, de um “buraco normativo”, que acabou sendo preenchido pelo Fisco federal, em virtude da sua atuação abrangente em todo território nacional e da sua preocupação com a apuração do resultado econômico das empresas para fins arrecadatórios<sup>2</sup>.

A recente edição da Lei n. 11.638, em 2007, iniciou um movimento reformador no modelo contábil vigente no Brasil. Ao mesmo tempo em que procura adequá-lo aos padrões contábeis internacionais, conferindo, em algumas situações, prevalência dos riscos e benefícios econômicos sobre a propriedade jurídica (primazia da essência econômica sobre a forma jurídica), a novel legislação busca resgatar a separação originariamente propugnada pela Lei n. 6.404 entre a contabilidade e a tributação, acabando com (ou, quando menos, reduzindo) a interferência do Fisco federal na elaboração das demonstrações financeiras.

Vejamos, mais de perto, os reflexos dessa última mudança na contabilidade e na tributação.

### 3. A Separação entre as Normas Contábeis e as Normas Fiscais

A preocupação em delimitar as fronteiras de atuação das normas contábeis e fiscais sempre esteve presente na agenda legislativa do País, há mais de três décadas.

O legislador brasileiro estava convicto de que as demonstrações financeiras deveriam ser elaboradas conforme os ditames contábeis, escorados na legislação societária, enquanto os ajustes exigidos pela legislação fiscal deveriam ser feitos em livros ou registros apartados, sem afetar a contabilidade.

Essa convicção restou plasmada no parágrafo 2º do art. 177 da Lei n. 6.404, cuja redação original vigorou até a edição da Lei n. 11.638:

“Art. 177. (...)

§ 2º A companhia observará em registros auxiliares, sem modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta Lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem a elaboração de outras demonstrações financeiras.” (Redação original)

Quer dizer, as disposições das legislações tributária ou regulatória (CVM, Banco Central etc.) que (i) prescrevam métodos ou critérios contábeis diferentes daqueles previstos pela legislação societária ou (ii) determinem a elaboração de outras

<sup>2</sup> Essa situação foi, inclusive, reconhecida publicamente pela exposição de motivos da Lei n. 6.404, conforme se colhe do seguinte enxerto: “A omissão, na lei comercial, de um mínimo de normas sobre demonstrações financeiras levou à crescente regulação da matéria pela legislação tributária, orientada pelo objetivo da arrecadação de impostos. A proteção dos interesses dos acionistas, credores e investidores do mercado recomenda que essa situação seja corrigida, restabelecendo-se a prevalência - para efeitos comerciais - da lei de sociedades por ações na disciplina das demonstrações financeiras da companhia (art. 178, parágrafo 2º).”

demonstrações financeiras deverão ser observadas em livros ou registros auxiliares, ou seja, extracontabilmente, e não terão qualquer efeito modificativo sobre a escrituração comercial.

No âmbito do IRPJ, a operacionalização dessa norma societária somente ocorreu no ano seguinte ao surgimento da Lei n. 6.404, com a edição do Decreto-lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e a criação do Livro de Apuração do Lucro Real - Lalur, o que depois também veio a se estender para a CSL, com a publicação da Lei n. 7.689, de 1988.

No ponto ora tratado, a sintonia entre a legislação societária (art. 177, parágrafo 2º, da Lei n. 6.404) e a legislação fiscal (art. 8º, parágrafo 2º, do Decreto-lei n. 1.598) não poderia ser maior. Veja o que dizia esta última norma, também em sua redação original, que vigorou até a edição da Medida Provisória n. 449, de 2008:

“Art. 8º. (...)

§ 2º Os registros contábeis que forem necessários para a observância de preceitos da lei tributária relativos à determinação do lucro real, quando não devam, por sua natureza exclusivamente fiscal, constar da escrituração comercial, ou forem diferentes dos lançamentos dessa escrituração, serão feitos no livro de que trata o item I deste artigo ou em livros auxiliares.” (Redação original)

Assim, as disposições da legislação tributária que estabeleçam a prática de certo lançamento contábil para a apuração válida do lucro real, quando referido lançamento (i) tiver natureza exclusivamente fiscal ou (ii) for diferente do lançamento efetuado na escrituração comercial, deverão ser observadas no Lalur ou em livros auxiliares<sup>3</sup>.

Acontece que, mesmo diante da separação inequívoca entre a contabilidade e a tributação oferecida pela legislação dos anos 70, as autoridades fiscais relutaram em aceitar pacificamente essa divisão, exigindo dos contribuintes a aplicação de certos preceitos tributários diretamente na contabilidade, para gerar os efeitos fiscais adequados.

A título meramente ilustrativo, cite-se o caso da tributação das vendas a prazo ou em prestações nas atividades imobiliárias, que é feita de acordo com o regime de caixa e, obrigatoriamente, a partir dos registros contábeis (art. 413 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99 e Parecer Normativo CST n. 11/79), em frontal ofensa ao regime de competência exigido pela legislação societária.

Pode parecer paradoxo, mas é verdade que o Fisco tem reconhecido, em algumas manifestações, que a adoção desta ou daquela forma contábil é de livre escolha dos contribuintes. Acontece que este livre-arbítrio só é tolerado pelo Fisco se o resultado tributável não restar alterado<sup>4</sup>. Ou seja, a permissão das autoridades fis-

<sup>3</sup> A Exposição de Motivos do Decreto-lei n. 1.598 inclusive reservou espaço para a matéria, dizendo: “7. A lei de sociedades por ações seguiu a orientação de manter separação nítida entre a escrituração comercial e a fiscal, *porque as informações sobre a posição e os resultados financeiros das sociedades são reguladas na lei comercial com objetivos diversos dos que orientam a legislação tributária, e a apuração de resultados e as demonstrações financeiras exigidas pela lei comercial não devem ser distorcidas em razão de conveniências da legislação tributária.*” (Gri-famos)

<sup>4</sup> Pareceres Normativos CST ns. 347/70, 23/77 e 4/81, e os Acórdãos ns. 103-02975, de 19.6.1980, da 3ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, e 101-91729, de 6.1.1998, da 1ª Câmara, entre muitos.



cais para realizar o lançamento dessa ou daquela maneira, conforme a conveniência do contribuinte, acaba tendo um efeito puramente “cosmético”, porque baseada na premissa (verdadeira, embora empregada apenas para justificar a posição fiscalista) de que a contabilidade não cria, modifica ou extingue direitos e obrigações, apenas retrata os fatos.

O problema em debate, no entanto, não se resume à forma pela qual o lançamento contábil será feito, mas à possibilidade de o contribuinte realizar ajustes extra-contábeis para adicionar ou subtrair diferenças de valores, em função do método ou critério contábil que é exigido pela legislação fiscal culminar num resultado diferente. O Fisco entende que esse tipo de conduta por parte do contribuinte não pode lhe ser oposta.

A jurisprudência administrativa, por sua vez, também tem seguido, majoritariamente, esse entendimento. Ajustes no lucro contábil, mediante registro nos livros auxiliares, somente têm sido admitidos nas hipóteses relativas a gastos que competem a outro período diferente daquele em que devam ser deduzidos fiscalmente, ou que representem deduções meramente fiscais e que, por isso, nunca devam afetar a apuração do lucro contábil. Fora dessas hipóteses, todas as demais despesas, para serem deduzidas fiscalmente, devem ser debitadas ao resultado na escrituração contábil.

Esse é o entendimento dominante na jurisprudência administrativa, excetuando-se alguns casos em que acabou prevalecendo a aplicação do princípio da verdade material (Acórdão n. 101-94552, de 16.4.2004) ou que trataram de exclusão no Lalur por ajuste de exercício anterior debitado a lucros ou prejuízos acumulados, dada a falta de trânsito por resultado (Acórdãos ns. 103-11829, de 4.12.1991, e 107-06728, de 21.8.2002).

Em resumo, ajustes em livros ou registros auxiliares feitos pelos contribuintes com a finalidade de atender métodos ou critérios contábeis presentes pela legislação fiscal, do qual resulte valor diferente àquele registrado na contabilidade, não têm tido boa aceitação pelas autoridades fiscais, que costumam ignorar o procedimento adotado, por suposta ausência de previsão legal, e proceder à autuação do contribuinte, alegando que a conduta correta deveria ter sido o registro diretamente nas demonstrações financeiras<sup>5</sup>.

Pois bem. Com o advento da Lei n. 11.638 e da Medida Provisória n. 449, uma onda renovatória emerge e retoma aquele antigo desejo dos contabilistas de barrar a interferência do Fisco na elaboração das demonstrações financeiras. Diversas alterações legislativas são implementadas para assegurar a eficácia dos ajustes extra-contábeis feitos pelos contribuintes, em função dos lançamentos contábeis exigidos pela legislação tributária.

Basta comparar a evolução de dois dispositivos existentes na Lei n. 6.404 e no Decreto-lei n. 1.598. O primeiro deles é o parágrafo 2º do art. 177 da Lei n. 6.404 (os destaques são nossos):

“§ 2º A companhia observará em registros auxiliares, sem modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta Lei, as disposições da lei tributá-

<sup>5</sup> Alguns exemplos dessa posição podem ser observados nos Pareceres Normativos CST ns. 96/78, 11/79, 34/81 e 26/82.

ria, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que *prescrevam* métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem a elaboração de outras demonstrações financeiras.” (Redação original, de 1976)

“§ 2º As disposições da lei tributária ou de legislação especial sobre atividade que constitui o objeto da companhia que *conduzam* à utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes ou à elaboração de outras demonstrações não elidem a obrigação de elaborar, para todos os fins desta Lei, demonstrações financeiras em consonância com o disposto no caput deste artigo e deverão ser alternativamente observadas mediante registro:

I - em livros auxiliares, sem modificação da escrituração mercantil; ou

II - no caso da elaboração das demonstrações para fins tributários, na escrituração mercantil, desde que sejam efetuados em seguida lançamentos contábeis adicionais que assegurem a preparação e a divulgação de demonstrações financeiras com observância do disposto no caput deste artigo, devendo ser essas demonstrações auditadas por auditor independente registrado na Comissão de Valores Mobiliários.” (Redação dada pela Lei n. 11.638, de 2007)

“§ 2º A companhia observará exclusivamente em livros ou registros auxiliares, sem qualquer modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta Lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que *prescrevam, conduzam ou incentivem* a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem registros, lançamentos ou ajustes ou a elaboração de outras demonstrações financeiras.” (Redação dada pela Medida Provisória n. 449, de 2008)

Deixando um pouco de lado a forma de realização dos ajustes contábeis, o fato é que, pelo menos diante das mudanças havidas nas redações, as alterações promovidas tiveram por objetivo alargar o campo de incidência do dispositivo primitivo, conferindo-lhe eficácia sobre quaisquer critérios ou métodos contábeis presentes na legislação fiscal.

Com efeito, em 1976, a lei estabelecia que as disposições da legislação tributária, que prescrevessem métodos ou critérios contábeis diferentes daqueles existentes na legislação societária, deveriam ser observadas em registros auxiliares.

Em 2007, o verbo “prescrever” foi substituído pelo verbo “conduzir”, sem muito sentido aparentemente, embora o anseio do legislador pela separação entre a contabilidade e a tributação estivesse espelhado na possibilidade de se elaborar demonstrações financeiras distintas para cada área de interesse.

Todavia, para deixar evidenciada, em definitivo, a intenção dos contabilistas, optou-se por agregar os verbos “conduzir” e “incentivar” ao texto de 1976. Desse modo, a partir de 2008, a lei ora vigente passou a estabelecer que as disposições da legislação tributária que *prescrevam, conduzam ou incentivem* métodos ou critérios contábeis diferentes daqueles existentes na legislação societária deverão ser observadas em registros auxiliares.

A análise semântica e funcional do texto revela que palavras com diferentes significados foram justapostas para proporcionar uma abrangência extensa do dispositivo, de forma a assegurar que nenhum comando ou orientação vindo de fora da contabilidade possa alterar a escrituração comercial.

No léxico português<sup>6</sup>, um dos sentidos possíveis para “prescrever” e que se relaciona ao tema em exame é “ordenar de maneira explícita previamente”, “indicar com precisão”, “determinar”, “fixar”, “preceituar”. As disposições da legislação tributária que prescrevam métodos ou critérios contábeis estabelecem um comportamento obrigatório para o contribuinte. É o caso, por exemplo, da contabilização dos juros sobre o capital próprio pagos a sócios ou acionistas que, contabilmente, devem ser registrados na conta de lucros acumulados, sem afetar o resultado do exercício<sup>7</sup> e, fiscalmente, devem ser contabilizados como despesa do período. Ou, ainda, dos ajustes de prejuízos fiscais impostos pela legislação, de natureza exclusivamente tributária e sem correspondência na contabilidade.

Por seu turno, “conduzir” refere-se a “guiar”, “dirigir”, “governar”, “orientar”, “impelir”, “mover”, “levar”. Aparenta ser menos imperativo que “prescrever”, querendo dizer que, embora a norma contábil possua uma orientação a respeito de determinado assunto, o exame das disposições da legislação tributária permite ao contribuinte tomar outra atitude. O exemplo a ser dado é, justamente, o registro da despesa de depreciação. Para fins contábeis, o valor da despesa a ser considerado nas demonstrações financeiras será aquele apurado mediante o emprego do método contábil próprio. Para fins fiscais, no entanto, abre-se a oportunidade para o contribuinte eleger como dedutível, sempre de forma consistente, o mesmo valor de despesa apurado na contabilidade (desde que dentro dos limites fiscais) ou o padrão estabelecido pelo próprio Fisco de forma genérica a todos os contribuintes, fazendo-se, então, os ajustes extracontábeis que forem necessários.

Finalmente, “incentivar” significa “estimular”, “incitar”. Quer dizer, mesmo que a adoção do método ou critério contábil contido nas disposições da legislação tributária pelo contribuinte venha a lhe favorecer de alguma forma, as demonstrações financeiras continuarão a ser elaboradas de acordo com os ditames da contabilidade. Para fins fiscais, e semelhantemente ao ocorrido no parágrafo anterior, as disposições da legislação tributária permitem ao contribuinte escolher como dedutível ou o valor da despesa contábil ou o valor apurado segundo a norma fiscal. O exemplo típico é o da depreciação incentivada, que concentra o registro de toda a despesa desse gênero em poucos períodos de apuração. Também há os gastos com desenvolvimento de produtos e tecnologia, em que a legislação do IRPJ contempla os dois possíveis lançamentos que poderão ser feitos, a critério do contribuinte, isto é, a ativação no ativo diferido (atual ativo intangível), seguida de amortização e a dedução direta como despesa do exercício<sup>8</sup>.

As novidades não param por aí. Além de se referir a “métodos ou critérios contábeis”, a atual redação do parágrafo 2º do art. 177 da Lei n. 6.404 também passou a enfatizar o alcance da norma sobre os “registros, lançamentos ou ajustes” determinados pela legislação fiscal ou regulatória, fato que reforça o caráter abrangente do dispositivo.

<sup>6</sup> *Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa*, versão eletrônica, 2004.

<sup>7</sup> Deliberação CVM n. 207, de 13 de dezembro de 1996.

<sup>8</sup> Arts. 325 e 349 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99).



Enfim, todos os pontos abordados até aqui sobre o sentido e o alcance do parágrafo 2º do art. 177 da Lei n. 6.404 convergem para uma interpretação transparente, coesa e lógica da norma, que atende de maneira harmônica e concomitante aos quatro métodos exegéticos consagrados pela doutrina e pela jurisprudência brasileiras, a saber, os métodos literal, histórico, finalístico e sistemático.

A evolução do outro dispositivo a ser examinada refere-se ao parágrafo 2º do art. 8º do Decreto-lei n. 1.598 (os destaques são nossos):

“§ 2º Os registros contábeis que forem necessários para a observância de preceitos da lei tributária relativos à determinação do lucro real, quando não devam, por sua natureza exclusivamente fiscal, constar da escrituração comercial, ou forem diferentes dos lançamentos dessa escrituração, serão feitos no livro de que trata o item I deste artigo ou em livros auxiliares.” (Redação original)

“§ 2º Para fins da escrituração contábil, *inclusive da aplicação do disposto no parágrafo 2º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976*, os registros contábeis que forem necessários para a observância das disposições tributárias relativos à determinação da base de cálculo do imposto de renda e, *também, dos demais tributos*, quando não devam, por sua natureza fiscal, constar da escrituração contábil, ou forem diferentes dos lançamentos dessa escrituração, serão efetuados exclusivamente em:

I - livros ou registros contábeis auxiliares; ou

II - livros fiscais, *inclusive no livro de que trata o inciso I do caput.*” (Redação dada pela Medida Provisória n. 449, de 2008)

A singela referência feita ao parágrafo 2º do art. 177 da Lei n. 6.404 na redação dada pela Medida Provisória n. 449, conforme acima destacado, demonstra que as alterações introduzidas no dispositivo primitivo deixam patente a intenção do legislador de segregar as áreas de influência da contabilidade e da tributação.

Além disso, o Decreto-lei não se restringe mais a veicular normas sobre o IRPJ, sendo sua finalidade expandida também para os demais tributos.

Não bastassem as alterações realizadas no parágrafo 2º do art. 177 da Lei n. 6.404 e no parágrafo 2º do art. 8º do Decreto-lei n. 1.598, a separação entre as normas contábeis e as normas fiscais também ganhou especial relevo na legislação que instituiu o Regime Tributário de Transição - RTT, conforme demonstra o parágrafo 2º do art. 17 da Medida Provisória n. 449:

“§ 2º A pessoa jurídica sujeita ao RTT, desde que observe as normas constantes deste Capítulo, fica dispensada de realizar, em sua escrituração comercial, qualquer procedimento contábil determinado pela legislação tributária que altere os saldos das contas patrimoniais ou de resultado quando em desacordo com:

I - os métodos e critérios estabelecidos pela Lei nº 6.404, de 1976, alterada pela Lei nº 11.638, de 2007, e pelos arts. 36 e 37 desta Medida Provisória; ou

II - as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, no uso da competência conferida pelo parágrafo 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 1976, e pelos demais órgãos reguladores.”

Em suma, as modificações promovidas pela Lei n. 11.638 e pela Medida Provisória n. 449 no ordenamento jurídico brasileiro buscaram, inequivocamente:

i) aproximar as normas brasileiras dos padrões contábeis internacionais, o que provavelmente colocará o País diante de um modelo contábil bastante diferente do atualmente praticado, em virtude do conteúdo dos pronunciamentos técni-

cos que têm sido emitidos por entidades da classe, com mensuração de determinados ativos e passivos sob uma nova perspectiva (valor justo e valor presente, em contraposição ao custo histórico de aquisição) ou com a prevalência dos riscos e benefícios econômicos em detrimento da propriedade jurídica (princípio da primazia da essência econômica sobre a forma jurídica); e

ii) consagrar a separação entre os campos de atuação das normas contábeis e das normas fiscais, determinando que os métodos, critérios, registros, lançamentos ou ajustes contábeis exigidos por essas últimas sejam observados em livros ou registros apartados, sem interferência sobre a elaboração das demonstrações financeiras.

Dito isso, passaremos agora a discorrer, especificamente, sobre os tratamentos contábil e fiscal das despesas de depreciação, tendo presente o novo cenário instituído pela Lei n. 11.638 e pela Medida Provisória n. 449.

#### **4. Depreciação Contábil *versus* Depreciação Fiscal**

Muitas vezes, as empresas se vêem obrigadas a realizar investimentos em bens ou direitos, cujo período de utilização seja igual ou superior a um ano e que não estejam destinados à venda ou à transformação em numerário, para poder desenvolver suas atividades operacionais e cumprir seu papel institucional. São aplicações de dinheiro em prédios, máquinas, móveis e utensílios, patentes, direitos autorais etc., necessárias ao giro dos negócios. Estas operações são designadas inversões de capital.

A inversão de capital, em si considerada, não é um custo ou despesa operacional, porque, em contrapartida à saída de dinheiro, a empresa adquire um bem ou direito de valor equivalente, que é registrado no balanço patrimonial nas contas do ativo não-circulante (atual denominação do ativo permanente)<sup>9</sup>.

No entanto, a manutenção desses bens ou direitos determina encargos para a empresa, à medida que tais ativos se desgastam, perdem a utilidade ou se extinguem, reduzindo, conseqüentemente, seu valor.

Ora, se a perda de valor é inerente à atividade empresarial, nada mais lógico do que computar esse gasto como despesa, sob pena de o balanço patrimonial apresentar informações distorcidas, com custos de aquisição originais de bens com prazo de vida útil esgotado ou de direitos já extintos.

Havendo a expectativa de geração de benefícios econômicos por diversos períodos, sem a possibilidade de confrontação precisa e direta com a correspondente receita, a apropriação de despesas associadas ao uso e desgaste de ativos imobilizados, acaba ocorrendo com base em procedimentos de alocação sistemática e racional<sup>10</sup>.

Os encargos de inversão são registrados, periodicamente, como custo ou despesa operacional mediante a aplicação das quotas de depreciação, de amortização ou de exaustão. Para o caso em exame, interessa-nos apenas as primeiras.

<sup>9</sup> José Luiz Bulhões Pedreira, *Imposto de Renda*, APEC Editora, Rio de Janeiro, 1969, pp. 6-55, adaptado com as mudanças trazidas pela Lei n. 11.638 e Medida Provisória n. 449.

<sup>10</sup> Item 96 do Pronunciamento Conceitual Básico emitido pelo CPC, emitido em 11 de janeiro de 2008.

A depreciação contábil é procedimento de observância obrigatória e corresponde à diminuição do valor dos bens tangíveis do ativo imobilizado, em função do desgaste pelo uso ou por causas naturais ou obsolescência normal, desde que instalados, postos em serviços ou em condições de produzir.

A Lei n. 11.638 e a Medida Provisória n. 449 introduziram novos conceitos nos procedimentos de mensuração e reconhecimento da depreciação contábil referidos no art. 183 da Lei n. 6.404. Vale dizer, a diminuição do valor do bem registrado no ativo imobilizado deverá ser registrada conforme a sua *vida útil econômica*, ou seja, de acordo com “o período de tempo definido ou estimado tecnicamente, durante o qual se espera obter fluxos de benefícios futuros de um ativo”, conforme definição trazida pela Resolução CFC n. 1.136, de 21 de novembro de 2008.

Em decorrência do emprego desse novo parâmetro, os critérios utilizados para determinação da vida útil econômica estimada e para cálculo da depreciação deverão ser revisados e ajustados, periodicamente, no mínimo por ocasião da elaboração das demonstrações financeiras anuais, com o intuito de assegurar que os ativos não estejam registrados contabilmente por um valor superior àquele passível de ser recuperado no tempo por uso nas operações da empresa ou em sua eventual venda. Trata-se do teste de recuperabilidade dos ativos, também conhecido como teste de “impairment”<sup>11</sup>.

O valor depreciável na contabilidade corresponde ao custo de aquisição deduzido do valor residual, que é o montante líquido que a empresa espera obter, com razoável segurança, por um ativo no fim da sua vida útil econômica, deduzidos dos gastos esperados para sua alienação, conforme definição trazida pela Resolução CFC n. 1.136, de 21 de novembro de 2008. Significa que o cálculo da depreciação contábil nunca terá por base todo o custo de aquisição do bem.

Já a depreciação fiscal exhibe características substancialmente diferentes daquelas apresentadas pela depreciação contábil, colocando-a num regime autônomo.

Desde o instante em que o art. 57 da Lei n. 4.506, de 30 de novembro de 1964, passou a regular a forma de cálculo e as condições de dedutibilidade, as despesas de depreciação fiscal ganharam vida própria. Vale mencionar que este dispositivo continua plenamente vigente e não foi revogado pela Lei n. 11.638 ou pela Medida Provisória n. 449. Sua redação é a seguinte:

“Art. 57. Poderá ser computada como custo ou encargo, em cada exercício, a importância correspondente à diminuição do valor dos bens do ativo resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza e obsolescência normal.

§ 1º A quota de depreciação registrável em cada exercício será estimada pela aplicação da taxa anual de depreciação sobre o custo de aquisição do bem depreciável, atualizado monetariamente, observadas nos exercícios financeiros de 1965 e 1966, as disposições constantes do parágrafo 15 do artigo 3º da Lei nº 4.357 de 16 de julho de 1964.

§ 2º A taxa anual de depreciação será fixada em função do prazo durante o qual se possa esperar a utilização econômica do bem pelo contribuinte, na produção dos seus rendimentos.

<sup>11</sup> Art. 183, parágrafo 3º, alínea “b”, da Lei n. 6.404, com as alterações da Lei n. 11.638 e da Medida Provisória n. 449, e Pronunciamento Técnico CPC n. 1 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos, aprovado em 14 de setembro de 2007.

§ 3º A administração do Imposto de Renda publicará periodicamente o prazo de vida útil admissível a partir de 1º de janeiro de 1965, 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 dos seus bens, desde que faça a prova dessa adequação, quando adotar taxa diferente.

§ 4º No caso de dúvida, o contribuinte ou a administração do imposto de renda poderão 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.

§ 5º Com o fim de incentivar a implantação, renovação ou modernização de instalações e equipamentos, o Poder Executivo poderá mediante decreto, autorizar condições de depreciação acelerada, a vigorar durante prazo certo para determinadas indústrias ou atividades.

§ 6º Em qualquer hipótese, o montante acumulado, das cotas de depreciação não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem, atualizado monetariamente.

§ 7º A depreciação será deduzida pelo contribuinte que suporta o encargo econômico do desgaste ou obsolescência, de acordo com condições de propriedade, posse ou uso de bem.

§ 8º A quota de depreciação é dedutível a partir da época em que o bem é instalado, posto em serviço ou em condições de produzir.

§ 9º Podem ser objeto de depreciação todos os bens físicos sujeitos a desgaste pelo uso ou por causas naturais, ou obsolescência normal, inclusive edifícios e construções.

§ 10. Não será admitida quota de depreciação referente a:

- 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) os bens que normalmente aumentam de valor com o tempo, como obras de arte ou antiguidades.

§ 11. O valor não depreciado dos bens sujeitos à depreciação que se tornarem imprestáveis, ou caírem em desuso, importará na redução do ativo imobilizado.

§ 12. 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.

§ 13. Não será admitida depreciação dos bens para os quais seja registrada quota de exaustão.

§ 14. A quota de depreciação dos bens aplicados exclusivamente na exploração de minas, jazidas e florestas, registrável em cada exercício, poderá ser determinada de acordo com o parágrafo 2º do art. 59, se o período de exploração total da mina, jazida ou floresta for inferior ao tempo de vida útil dos mesmos bens.”

Ao contrário da depreciação contábil, a depreciação fiscal é uma faculdade, não uma obrigação, a ser calculada sobre o custo de aquisição total do bem, sem exclusão do seu valor residual, mediante a aplicação das taxas anuais estimadas de depreciação, fixadas pelo Fisco federal indistintamente para todas as empresas, sem considerar qualquer especificidade da operação, em função do prazo durante o

qual se possa esperar a utilização econômica do bem, em condições normais e médias<sup>12</sup>.

A utilização de quotas e de prazos constantes na depreciação de bens faz parecer que a despesa é tomada muito mais em função da passagem do tempo do que propriamente pelo uso ou desgaste do bem na atividade da empresa.

Outrossim, quando os bens são submetidos a condições anormais de utilização, o desgaste decorrente poderá justificar a majoração das taxas. Nesse caso, fica assegurado ao contribuinte, a sua conveniência, o direito de computar a quota efetivamente adequada às condições de depreciação de seus bens, desde que faça prova dessa necessidade<sup>13</sup>.

Além dessas diferenças, também merecem destaque as seguintes: (i) contabilmente, a depreciação sobre bens usados deve ser calculada de acordo com o restante da sua vida útil econômica, conforme as condições específicas de utilização desse bem, enquanto, fiscalmente, a depreciação será calculada tendo em vista o maior de dois prazos (ou a metade da vida útil admissível para o bem adquirido novo ou o restante da vida útil, considerada esta em relação à primeira instalação); e (ii) contabilmente, os encargos de depreciação poderão ser calculados por um dentre vários métodos, ao passo que, fiscalmente, o critério usualmente aceito é o método linear, que resulta numa despesa constante durante a vida útil do bem, que é estimada pelo Fisco.

O regime fiscal de depreciação é autônomo em relação ao regime contábil. Corroborando essa afirmativa o Acórdão n. 108-07986, de 20 de outubro de 2004, proferido pela 8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, o qual entendeu que a pessoa jurídica optante pelo lucro presumido, ao voltar para o regime de lucro real, deve considerar como utilizadas as quotas de depreciação que seriam cabíveis nos anos-calendário em que optou pelo lucro presumido, como se tivesse sido tributada pelo lucro real.

Por outro lado, o entendimento externado pelas autoridades fiscais - e até pela própria jurisprudência administrativa -, ao longo das últimas décadas, sempre foi no sentido de que a apropriação da despesa de depreciação deve ser feita nas próprias demonstrações financeiras, não se admitindo ajustes extracontábeis em livros auxiliares, e que as disposições existentes na legislação fiscal apenas fixam limites de dedutibilidade, com quotas máximas e períodos mínimos de depreciação<sup>14</sup>. Tudo isso sem considerar que a leitura atenta do art. 57 da Lei n. 4.506, acima transcrito, possa gerar fundadas dúvidas sobre a validade dessa conclusão do fisco e da própria jurisprudência.

De qualquer forma, se o passado é duvidoso - e, por ora, não adentraremos no mérito dessa questão - quer nos parecer que, a partir da vigência das modificações

<sup>12</sup> O “caput” do art. 57 da Lei n. 4.506 estabelece que “Poderá ser computada como custo ou encargo...”. No mesmo sentido, é a posição do Fisco federal, conforme Parecer Normativo n. 79, de 1 de novembro de 1976.

<sup>13</sup> Pareceres Normativos CST ns. 79, de 1 de novembro de 1976, e 192, de 29 de junho de 1972.

<sup>14</sup> Exceto nas situações autorizadas em lei e nas quais a natureza do ajuste afigure-se como sendo exclusivamente fiscal, a exemplo da depreciação incentivada.



promovidas pela Lei n. 11.638 e pela Medida Provisória n. 449 no ordenamento jurídico brasileiro, os regimes contábil e fiscal de reconhecimento e de apropriação das despesas de depreciação de bens do imobilizado passaram a ser, inequivocamente, independentes.

Significa dizer que, se o exame da vida útil econômica de, por exemplo, veículos utilizados por uma empresa no desempenho da sua atividade operacional revelar que a taxa de depreciação contábil mais adequada é de, digamos, 5% ao ano, isso não significará que a correspondente despesa fiscal também ser deverá tomada pelo mesmo valor. Para fins fiscais, entendemos plenamente sustentável que a taxa anual de depreciação continue a ser a de 20%, mormente quando esse é o percentual que, histórica e consistentemente, essa empresa tem utilizado.

### **5. Os Impactos Fiscais Provocados pela Lei n. 11.638**

Tão logo a Lei n. 11.638 foi publicada, começou-se a discutir se as alterações realizadas nos dispositivos da Lei n. 6.404 para a introdução de novos métodos e critérios contábeis que poderiam afetar a determinação do lucro líquido contábil teriam impactos fiscais automáticos.

A celeuma criada com a possibilidade das novidades contábeis repercutirem na seara fiscal e descambarem em um aumento da carga tributária foi tamanha que levou o governo federal a instituir o Regime Tributário de Transição - RTT, mediante a edição da Medida Provisória n. 449, com o intuito de garantir às empresas optantes a aplicação dos métodos e critérios contábeis existentes em 31 de dezembro de 2007, previamente à vigência da Lei n. 11.638, para fundamentar a apuração de IRPJ, CSL e contribuições ao PIS/Cofins nos anos de 2008 e seguinte.

Dessa forma, aos optantes pelo RTT, não geraria qualquer efeito fiscal a determinação contida na Lei n. 11.638 de fazer transitar pelas contas de resultado os valores recebidos pela empresa, a título de doação feita pelo Poder Público, de subvenção para investimento ou de prêmio na emissão de debêntures. Anteriormente à citada mudança, referidos valores eram registrados em conta de reserva de capital, sem transitar pelas contas de resultado.

Vale notar que, diferentemente de um método ou critério contábil exigido pela legislação fiscal na elaboração das demonstrações financeiras - que, como visto acima, deverá ser observado em livros e registros apartados da escrituração comercial -, os casos analisados, agora, neste tópico (a doação, a subvenção para investimento ou o prêmio na emissão de debêntures) referem-se a um novo método ou critério contábil estabelecido pela própria legislação societária. Na realidade, o que se discute é se essa norma contábil teria a aptidão de gerar repercussão fiscal espontânea.

Não nos parece, entretanto, que esta seja a hipótese da depreciação contábil. Conquanto a Lei n. 11.638 ou a Medida Provisória n. 449 tenham conferido alguma mudança no critério de avaliação do ativo imobilizado, mediante a inserção do parâmetro correspondente à “vida útil econômica”, o cerne de depreciação contábil não foi alterado por essas duas normas.

Tanto assim que, desde 2005, o Conselho Federal de Contabilidade já havia aprovado a Resolução CFC n. 1.027, de 15 de abril de 2005, para disciplinar os cri-

térios e procedimentos para apuração e registro da depreciação contábil, sendo bastante semelhante à atual Resolução CFC n. 1.136, de 21 de novembro de 2008.

A questão relativa à apuração da despesa de depreciação em montantes diferentes, para fins contábeis e fiscais, é respondida (i) pela segregação entre a contabilidade e a tributação; (ii) pela possibilidade de o contribuinte realizar ajustes extracontábeis, nos termos do parágrafo 2º do art. 177 da Lei n. 6.404 e do parágrafo 2º do art. 8º do Decreto-lei n. 1.598, nas redações atualmente vigentes; e (iii) pela existência de um regime autônomo de depreciação fiscal. O espectro de atuação do RTT, portanto, não interfere na eficácia desses dispositivos.

## 6. Conclusões

As disposições contidas na Lei n. 11.638 e na Medida Provisória n. 449 infligiram mudanças profundas no modelo contábil brasileiro, posicionando-o em direção aos padrões internacionais de contabilidade, além de consagrar a separação entre as normas contábeis e as normas fiscais na preparação das demonstrações financeiras.

A partir de agora, os métodos, critérios, registros, lançamentos ou ajustes contábeis exigidos pela legislação fiscal - além daqueles já aceitos pelo Fisco e pela jurisprudência administrativa, relativamente a gastos que competem a outro período diferente daquele em que devam ser deduzidos fiscalmente, ou que representem deduções meramente fiscais - deverão ser observados exclusivamente em livros ou registros apartados, ou seja, extracontabilmente, sem interferência sobre as regras de elaboração das demonstrações financeiras.

Esse fato serviu para consolidar a diferença entre os princípios empregados no cálculo da depreciação contábil, presentes na legislação societária e nos pronunciamentos técnicos emitidos pelas entidades da classe, e as prescrições sobre a apuração da depreciação fiscal, constantes da legislação tributária.

Dessa forma, entendemos que a despesa de depreciação contábil, a ser reproduzida nas demonstrações financeiras, deverá ser apurada somente com observância das normas contábeis, cabendo os devidos ajustes nos livros ou registros auxiliares para dar efetividade ao valor relativo à depreciação fiscal, conforme estatuem as normas próprias dessa seara, na hipótese de o critério fiscal escolhido pelo contribuinte destoar do critério contábil.