

OS BENS DO IMOBILIZADO

José Luiz Ferreira de Assis
Departamento de Ciências Contábeis da FACE/UFMG

Silvério Antônio do Nascimento
Departamento de Ciências Contábeis da FACE/UFMG

O anteprojeto de reformulação da lei das sociedades por ações propõe modificação estrutural do hoje denominado Ativo Permanente, aproximando-se do modelo e conceituação internacionais. Torna-se oportuno examinar-se esse item patrimonial, em seus diversos aspectos, a fim de que o profissional da Contabilidade se veja melhor preparado para aceitar ou criticar as reformas que estão por vir. Este artigo pretende, singela e sumariamente, recordar os conceitos, funções desses ativos e sua repercussão no patrimônio das entidades e nos resultados da sua gestão econômica.

1 A CLASSIFICAÇÃO CONTÁBIL DOS BENS DO IMOBILIZADO

A entidade aplica parte dos recursos que obtém em seu capital de produção. Neste tipo de capital se encontram os bens e os direitos destinados à produção de outros bens ou de serviços, conforme sua atividade econômica.

Esses bens ou são tangíveis (corpóreos) ou intangíveis (incorpóreos).

1.1 Os bens tangíveis

Os bens tangíveis são bens físicos, empregados na produção de outros bens, na prestação de serviços ou na manutenção administrativa da entidade. Conforme o inciso IV do art. 179 da lei n. 6.404/76, serão classificados

“...no ativo immobilizado: os direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial.”
(Brasil, 1998)

Como exemplos mais comuns desse tipo de bens, encontramos os imóveis de uso (terrenos, construções em andamento e edificações), máquinas, equipamentos, instrumentais, ferramentas, instalações, móveis, veículos, fornos, etc. Sua classificação contábil, no ativo immobilizado, se subordina à sua destinação.

As máquinas e equipamentos se integram no parque industrial de uma empresa fabril, ou no conjunto de maquinaria empregada na prestação de serviços ou, ainda, no conjunto de máquinas utilizadas em escritório, como computador, impressora, telex, intercomunicadora, interfone, etc.

Os instrumentais são representados por moldes, plantas, ferramentas especializadas, como o caso de aparelhos e utensílios empregados na área médico-cirúrgica, cuja grande característica é a sua mobilidade.

Na área da informática, por exemplo, há duas aplicações importantes e indispensáveis para o funcionamento do sistema: o “hardware” e o “software”.

O primeiro é integrado pelo computador e seus periféricos: teclado, monitor de vídeo, “mouse”, impressora, “scanner”, “drives” externos, “modem”, etc. Muitos desses equipamentos são entregues com os programas básicos de sistema já instalados, com permissão de ser feito um “backup” de garantia.

O segundo, são os programas de sistema e de operações, adquiridos separada e independentemente, do “hardware”, à escolha e preferência do usuário.

Quanto ao “hardware”, não resta dúvida que se trata de um bem imobilizado, destinado a prestar um serviço à entidade.

O “software” é um instrumental, com algumas características especiais. Quando adquirido, o usuário compra um direito de uso, nunca a propriedade do programa, conforme a maioria dos contratos de utilização prescrevem. Então, sua classificação contábil deverá ser de um direito de uso, no imobilizado.

Se o programa foi desenvolvido internamente pela entidade, os custos do projeto de pesquisa, que resultou no “software”, devem ser transferidos do Ativo Diferido para o Imobilizado, numa conta de Programas de Computador Produzidos.

Há autores, como Ribeiro (1997, p. 218), que preferem deixar essa produção no ativo diferido, numa conta de Despesas de Modernização – Programas de Computador. Em que pese essa opinião, há que ser lembrado que o Ativo Diferido engloba

“... as aplicações de recursos em **despesas** que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social” (inciso V do art. 179, da Lei n. 6.404/76). (Brasil, 1998)

Ora, no exemplo citado, os encargos aplicados na pesquisa e geração de um novo programa de “software” resultaram na obtenção de um instrumental, que vai gerar benefícios a partir de sua utilização na entidade. Se for usado, haverá benefícios. Caso contrário, torna-se um instrumento sem uso. Em assim sendo, parece ser melhor classificar a geração de um programa de computador como um imobilizado, destinado a produzir benefícios futuros, enquanto durar sua vida útil, que se delimita pela tecnologia e pela exclusividade de uso, antes de cair no domínio público.

Diferentemente, as despesas diferidas cobrem as operações gerais da entidade, beneficiando-as por exercícios futuros, não necessária e diretamente vinculadas ao processo produtivo ou de prestação de serviços. É o caso dos benefícios de treinamento e aperfeiçoamento do pessoal.

1.1.1 Outras características dos bens tangíveis

Hendriksen & Van Breda (1999, p. 362) alinham algumas características adicionais para os bens do ativo imobilizado:

- a) são ativos de vida útil delimitada, finda a qual deverão, normalmente, ser substituídos, tendo como causa seu desgaste, obsolescência, “ritmo de utilização e política de manutenção”;
- b) o “valor desses bens resulta da capacidade de excluir outros da obtenção dos direitos legais de propriedade sobre o seu uso e não do cumprimento de contratos”;
- c) são bens de natureza não monetária, pois não se destinam à sua conversibilidade em moeda, normalmente, mas à produção de outros bens ou serviços ou à manutenção das atividades administrativas da entidade, “cujos benefícios são recebidos com o uso ou a venda de serviços”;
- d) sua vida útil, geralmente, é maior que o ciclo operacional das atividades da entidade, embora possa haver alguns exem-

plos de vida mais curta, como no caso das ferramentas;

- e) não são reclassificados no ativo circulante, quando sua vida útil remanescente for igual ou inferior a um ano, respeitando-se sua classificação primitiva, dada a sua condição de bens com destinação específica.

O IASC – International Accounting Standards Committee, em sua Norma Internacional de Contabilidade (NIC) n. 16, na redação de 1993 e entrada em vigor a contar de 1º de janeiro de 1995, define

“Ativos imobilizados são ativos tangíveis que:

- a) são mantidos por uma empresa para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para locação a terceiros, ou para finalidades administrativas;
- b) conforme a expectativa, deverão ser usados por mais de um período”. (Normas... 1998, p. 202)

A NIC-16 esclarece que um bem do ativo imobilizado deve ser avaliado, inicialmente, pelo seu custo, que compreende:

- a) seu preço de compra, comprovável por documento idôneo e oficial (faturas, notas-fiscais, contratos e outros papéis permitidos pela legislação);
- b) direitos alfandegários e impostos não recuperáveis, incidentes sobre a compra;
- c) *“quaisquer custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo em condições operacionais para o uso pretendido”*;
- d) descontos incondicionais, abatendo o preço final da compra, evidenciados no documento de aquisição;
- e) descontos comerciais, de regularização de negócio, obtidos para ajuste desse preço inicial;
- e) encargos de preparo do local de instalação do bem e de sua instalação em perfeito funcionamento, inclusive de prestação

de serviços de técnicos e artífices especializados em sua montagem ou construção;

- f) encargos de transporte e de seguro, quando forem estipulados como ônus do comprador;
- g) as diferenças cambiais resultantes dos contratos de compra atrelados à taxa cambial, verificáveis nas importações de bens imobilizados;
- h) as diferenças de variações monetárias, quando os contratos de compra estiverem vinculados a um indicador econômico usual ou legal.

O IASC (Normas..., 1998, p. 204-206) chama a atenção para alguns itens que podem ou não ser incluídos no custo desses ativos:

- a) os encargos financeiros das compras a prazo desses ativos, que devem ser considerados como despesas de juros do período, a não ser quando ativados, alternativamente, conforme a NIC 23 – encargos financeiros de empréstimos, *“quando for provável que eles resultem em futuros benefícios econômicos para a empresa e possam ser quantificados confiavelmente”*;
- b) *“os custos administrativos e outros custos gerais indiretos não são componentes do custo do imobilizado, a não ser que possam ser diretamente atribuíveis à sua aquisição ou à sua colocação em condições operacionais”*;
- c) os encargos pré-operacionais e outros necessários para colocar em funcionamento ditos bens não se integram em seu custo inicial, a não ser que indispensáveis para colocá-los em condições operacionais;
- d) *“os prejuízos operacionais iniciais, incorridos antes que o ativo alcance o desempenho planejado, são reconhecidos como despesas”*;
- e) as despesas de manutenção, limpeza e reparos dos bens;
- f) os reparos somente poderão ser considerados como custos, quando deles resultar

aumento da vida útil ou de produtividade (quantidade e qualidade) do bem; os gastos com reparos que visem recuperar a vida útil ou produtividade normais do bem imobilizado são considerados como despesas de manutenção.

Os bens imóveis, que devem ser classificados contabilmente, em suas partes: terreno e edificações, comportam algumas observações apropriadas.

Assim, os encargos de legalização de sua aquisição, tais como o imposto de transmissão, despesas nos cartórios de notas e de registro, certidões, demarcações, comissão de despachante e outros diretamente ligados à operação, são custo de compra.

Quando se vai implantar, num terreno, uma edificação, o conjunto de gastos com o projeto arquitetônico, alvarás e licenças municipais e os demais decorrentes da construção, até o "habite-se" e averbação no registro de imóveis, devem ser contabilizados no imobilizado, como "Construções em Andamento".

Esta providência se justifica por controle (ou centro de custo ou de atividades) do empreendimento e para não ensejar depreciação, que, incidindo apenas sobre edificação, somente começará a fluir a partir do momento em que a construção for incorporada ao patrimônio, como edificações.

1.1.2 O entendimento fiscal-tributário brasileiro, acerca dos bens tangíveis

O Regulamento do Imposto de Renda (RIR), aprovado pelo decreto 3.000/99, em seu artigo 301 define que

"O custo de aquisição de bens do ativo permanente não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a trezentos e vinte e seis reais e sessenta e um centavos, ou prazo de vida útil que não ultrapasse um ano". (grifo nosso). (Brasil, 1999)

Esta legislação define, ainda, que as despesas de conservação de bens e instalações serão admitidas como custo, quando resultarem em aumento da vida útil prevista para o bem, superior

a um ano, e deverão ser capitalizadas, ou seja, ativadas, e submetidas aos procedimentos de depreciação.

1.1.3 Contabilização do custo de um imobilizado

Pelas regras da NIC-16, o custo de um imobilizado pode ser montado da maneira que se segue, utilizando-se de um exemplo simulado:

Preço faturado	12.000,00
Frete, seguro e montagem, incluídos na fatura	2.400,00
Imposto s/Produtos Industrializados	1.600,00
Valor da fatura	16.000,00
ICMS destacado na nota	-1.920,00
Diferencial de alíquota de ICMS	960,00
Crédito fiscal do diferencial de ICMS	-960,00
Custo de incorporação do bem	14.080,00

O ICMS destacado na nota fiscal de compra, desde novembro/96, é aproveitado como crédito fiscal. Esse aproveitamento, entretanto, se subordina, a partir de 01-08-2000, ao que prescreve o § 5º do artigo 20 da Lei Complementar 87/96, na redação que lhe foi dada pela Lei Complementar n. 103/2000.

A partir da data mencionada, a apropriação do crédito será feita à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês, a contar do mês em que ocorrer a entrada do bem no estabelecimento do contribuinte.

A modificação da permissão de aproveitamento do crédito fiscal torna mais complicado o cálculo do custo de incorporação do bem, como procedido acima.

Como alguns desses bens possibilitam ter sua depreciação dedutível no lucro real da empresa, é necessário refletir-se como melhor apropriar esse crédito fiscal.

Vejamos duas opções plausíveis:

- Abatimento do total do crédito fiscal diferido no custo, para efeito de cálculo do valor de incorporação do bem

Pelo exemplo apresentado, o lançamento contábil até 31-07-2000 poderia ser:

	d	c
Equipamentos Fabris	14.0680, 00	
ICMS a Recuperar	2.880, 00	
Fornecedora S/A		16.000, 00
ICMS a Recolher		960, 00

A diferença de alíquota do imposto, entre os estados dos estabelecimentos vendedor e comprador, será recolhida por este último ao seu estado e se transforma em crédito fiscal, desde que o bem permaneça incorporado ao patrimônio da empresa nos próximos quatro anos.

Contudo, a partir de 01-08-2000, o aproveitamento do crédito fiscal será na base de um quarenta e oito avos por mês, salvo haver alienação do bem antes de transcorrido esse prazo, quando, então, apenas as parcelas ocorridas durante o tempo de permanência do bem no patrimônio da empresa serão aceitas como crédito fiscal.

A partir de agosto/2000, inclusive, todo mês, durante 48 meses seguidos, a empresa poderá fazer a apropriação do crédito fiscal, a não ser que venha a alienar o imobilizado em causa, antes de transcorridos os quarenta e oito meses:

ICMS a Recolher	60, 00	
ICMS a Recuperar		60, 00

Quanto ao aspecto financeiro do aproveitamento do crédito fiscal, inexistem, pois, maiores dificuldades. A Lei Complementar não permite, mais, o aproveitamento do crédito fiscal de uma só vez, mas em quarenta e oito avos, fato que onera o capital de giro da empresa, tão somente.

• **Abatimento do crédito fiscal diferido no custo, em quarenta e oito avos mensais, para efeito de cálculo do valor de incorporação do bem**

Nessa opção, talvez tecnicamente melhor, sob o ponto de vista contábil, os procedimentos poderiam ser os seguintes:

	d	c
Equipamentos Fabris	16.000, 00	
Fornecedora S/A		16.000, 00
Equipamentos Fabris	960, 00	
ICMS a Recolher		960, 00
ICMS a Recuperar	2.880, 00	
Créditos Fiscais Diferidos		2.880, 00

A Créditos Fiscais Diferidos seria uma conta de ativo, retificadora de ICMS a Recuperar, as quais seriam movimentadas, mensalmente, com a apropriação da realização dos quarenta e oito avos:

	d	c
Créditos Fiscais Diferidos	60,00	
Equipamentos Fabris		60,00
ICMS a Recolher	60,00	
ICMS a Recuperar		60,00

Esta segunda opção apropria a retificação do valor incorporado do imobilizado, seguindo o regime de competência, tanto no aspecto financeiro, como no conteúdo econômico do valor dos equipamentos fabris.

Resta, todavia, uma dúvida do ponto de vista da depreciação, como base redutora do lucro real:

- na primeira opção, por ter o valor dos Equipamentos Fabris calculado pelo seu valor líquido (fatura, menos a totalidade dos créditos fiscais diferidos), a depreciação será de valor constante e em sua menor expressão;
- na segunda, o valor da depreciação será decrescente, até chegar à sua menor expressão, no quadragésimo mês, quando se constante.

Isto poderá não ser aceito pela Receita Federal, pois ensejará valor maior de redução do imposto de renda, no caso da depreciação for considerada uma despesa. No caso em que a depreciação seja considerada como inserida nos gastos de produção, será ativada e, assim, não afeta o cálculo do lucro tributável, pelo menos diretamente.

1.1.4 O ponto de vista do Imposto de Renda

O RIR/99, no §4º de seu art. 344, define que

"... os impostos pagos pela pessoa jurídica na aquisição de bens do ativo permanente, poderão, a seu critério, ser registrados como custo de aquisição ou deduzidos como despesas operacionais, salvo os pagos na importação de bens que se acrescerão ao custo de aquisição". (Brasil, 1999)

Esta opção se torna conflitante com as normas internacionais de contabilidade, inclusive com a Norma Brasileira de Contabilidade (NBC) n. T-4, aprovada pela Resolução CFC n. 732/92. (CFC, 1992)

1.1.4.1 O conceito de imobilizado das Normas Brasileiras de Contabilidade e das normalizações internacionais

A NBC-T.4, em seu subitem 4.2.7.1 define que

“... os componentes do ativo imobilizado são avaliados ao custo de aquisição ou construção, atualizado monetariamente, deduzido das respectivas depreciações, amortizações e exaustões acumuladas, calculadas com base na estimativa de sua utilidade econômica.” (CFC, 1992)

Sá (1995, p. 130) transcreve trechos da lei espanhola sobre a avaliação original dos bens e, comparando-a com a legislação brasileira e, mesmo, com as normas do CFC, mostra sua melhor qualidade técnica e transparência na informação.

“O preço de aquisição inclui, além do importe faturado pelo vendedor, todos os gastos adicionais que ocorram até que o bem esteja em condições de funcionamento: gastos de nivelamento e demolição, transportes, direitos alfandegários, seguros, instalação, montagem e outros similares.”

“Os impostos indiretos que gravam os elementos do imobilizado material só se incluirão no preço de aquisição, quando não sejam recuperáveis diretamente da Fazenda Pública.”

“O custo de produção de bens fabricados ou construídos pela própria empresa se obtém agregando ao preço de aquisição das matérias-primas e outras matérias consumíveis os demais custos diretamente imputáveis a ditos bens. Deverá ainda agregar-se a parte que razoavelmente corresponde aos custos indiretamente imputáveis aos referidos bens, na medida em que tais custos correspondam ao período de fabricação ou construção.”

Gélard (1995, p. 16) faz uma comparação como são avaliadas as imobilizações tangíveis no Reino Unido, na Alemanha e na França.

No Reino Unido, tais imobilizações são valorizadas pelo seu custo originário ou reavaliado, descontado de sua depreciação. As imobilizações devem ser ativadas, independentemente de seu valor. Entretanto, itens não significativos podem ser considerados como despesa, no ano de sua aquisição.

Já na Alemanha, as imobilizações tangíveis são valorizados pelo seu custo, menos as depreciações. Imobilizações de pequena monta, de valor igual ou inferior a 800 DM, são totalmente depreciadas no ano da aquisição.

Na França, elas são avaliadas pelo seu custo, menos as depreciações. Será permitida a reavaliação, quando todos os itens das imobilizações tangíveis e financeira o forem simultaneamente. O valor da reavaliação, aumentando o ativo, será registrado, no patrimônio líquido, como uma reserva de reavaliação, não distribuível como dividendos aos acionistas. Normalmente, todas as imobilização devem ser ativadas, exceto as de pequeno porte (valor não superior a 2.500 francos, fora o imposto de valor agregado).

Mott (1996, p. 36) esclarece que o imobilizado é *“um ativo mantido nos negócios para ser usado e não para revenda”*. Figura nos relatórios contábeis pelo seu custo original, reduzido da depreciação acumulada, resultante da distribuição desse custo pela vida útil esperada do bem.

Hendriksen & Van Breda (1999, p. 361) definem que as instalações e equipamentos são registrados a valores que incluem todos os custos necessários para se tornem úteis e conceituam (p. 325) que a depreciação é a alocação do custo das instalações e equipamentos ao longo do período de vida útil desses bens, durante o qual se esperam benefícios gerados por eles.

Pelo que se acabou de ver, a nossa legislação adotou um procedimento mesclado, ora próximo das normas contábeis, ora distanciado delas.

O artigo 183, da Lei 6.404/76, sucintamente define que os bens do imobilizado serão avaliados pelo custo de aquisição, deduzido do saldo da respectiva conta de depreciação, amortização ou exaustão.

1.1.5 Considerações acerca dos incentivos fiscais

O IASC, no item 21 de sua Norma Internacional de Contabilidade n. 16, ensina que:

"... o valor do imobilizado nos livros pode ser reduzido por subsídios governamentais, de acordo com a NIC 20 - Contabilização das Subvenções Governamentais e Divulgação da Assistência Governamental". (Normas..., 1998, p. 197)

No que concerne aos incentivos fiscais, há dois enfoques a serem considerados. Um corrente defende a tese de que eles devem ser creditados ao patrimônio líquido. Outra, que sejam considerados uma receita e devem transitar pelos resultados do exercício.

O primeiros defensores apresentam seus argumentos: trata-se de um mecanismo financeiro, que não está vinculado às operações normais da entidade, mas visa a estimular essas operações a custo zero para a empresa.

Já os segundos entendem que os subsídios não provém dos acionistas, então, não devem ser creditados diretamente ao patrimônio líquido; os incentivos estão sujeitos a cumprimentos de obrigações por parte do beneficiário, caracterizando uma operação de exercício, e recomendam que devem ser debitados ao custo do bem ou da prestação, e creditados a receitas; crêem lógico que, sendo os subsídios bastante vinculados à política do governo, devam os incentivos ser lançados na conta de resultados.

Novamente ouvindo-se Gélard (1995, p. 20), no Reino Unido

"... a norma contábil prevê que as subvenções de investimentos podem ser deduzidas do custo do bem que a gerou ou creditadas à conta de resultado, durante a vida útil prevista para o bem em causa. Na segunda opção, que é preferível, a subvenção é tratada, no balanço, como um ganho antecipado e é creditada à conta de resultado através de alocações escalonada".

"Entretanto, o primeiro método é ilegal, nos termos da seção 4 da lei das sociedades de 1985 e não pode ser utilizado por elas"

"Na Alemanha, em princípio, são possíveis as opções seguintes:

- a) *creditar o total da subvenção à conta de resultado, o que não é aceitável a não ser em determinados casos específicos, de acordo com uma declaração da profissão contábil;*
- b) *diferir a subvenção e a ir alocando durante o prazo de vida útil do bem, havendo dois modos de o fazer:*
 - 1) *deduzindo a subvenção do custo da imobilização, reduzindo, desta maneira, a base de cálculo da depreciação;*
 - 2) *criando uma conta suplementar entre o Capital e as Dívidas, amortizada por créditos à conta de Resultados à medida em que forem feitas as transferências escalonadas das depreciações do bem correspondente".*

"Na França, as subvenções de investimentos são registradas no patrimônio líquido, em uma reserva especial. Elas são amortizadas durante a vida útil do bem, no mesmo ritmo da depreciação sistemática do bem. Caso o bem não seja amortizável, a subvenção é transferida para a conta de resultado, por um período de dez anos".

A atual legislação societária brasileira define as subvenções públicas como devendo ser contabilizadas às reservas de capital (alínea "d" do § 1º do art.182). Já o pré-anteprojeto de alteração da Lei nº 6.404/76, de autoria da Comissão de Valores Mobiliários e apresentado ao governo no ano passado, propõe a adoção dos critérios do IASC, conforme mencionados anteriormente.

O caso mais comum de incentivos fiscais tem sido a opção da empresa em aplicar parte do imposto de renda do exercício no Fundo de Investimento do Nordeste (FINOR), no Fundo de Investimento da Amazônia (FINAM) e no Fundo de Recuperação Econômica do Estado do Espírito Santo (FUNRES).

O FINOR enseja à entidade destinar até 18% do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica devido para aplicação na área da SUDENE.

De conformidade com os dispositivos regulamentadores da Receita Federal, as aplicações do FINOR são contabilizadas a débito de "Incentivos Fiscais a Aplicar – FINOR" (AP-Investimentos) e a crédito de "Reserva de Incentivos Fiscais" (Patrimônio Líquido).

Este tipo de incentivo fiscal somente poderá ser usado pelas pessoas jurídicas contribuintes do imposto de renda com base no lucro real. As empresas tributadas pelo lucro presumido ou arbitrado e as optantes pelo SIMPLES estão afastadas desse benefício, conforme prescrevem os arts. 592 e 614 do RIR/99.

É preciso lembrar, também, que esse tipo de incentivo se encontra em fase de extinção, pois a legislação prevê que, a contar do ano de 2.014, não mais haverá a opção.

Exemplo sucinto da contabilização desse incentivo pode ser o seguinte:

Supõe-se que a empresa deva pagar, em determinado período, imposto de renda calculado pelo método do lucro real, de R\$ 26.320,00, excluído o adicional.

O contribuinte, declarante do Imposto de Renda pelo lucro real, pode fazer opção por incentivo fiscal do Programa de Alimentação do Trabalhador, no montante de até 4% do valor do imposto, excluído o adicional, e sobre o imposto líquido básico, optar pelo incentivo do FINOR.

Demonstra-se o cálculo da parcela que pode ser destinada ao FINOR:

Valor do imposto	26.320,00
Incentivo ao PAT (4%)	-1.052,80
Valor base para FINOR	25.267,20
Valor da opção (18%)	4.548,10

A contabilização do incentivo fiscal poderá ser:

a) na entrega da DIPJ

Incentivos Fiscais a Aplicar – FINOR	4.548,10
Reserva de Incentivos Fiscais	4.548,10

b) no recebimento das quotas do FINOR

Investimentos em Quotas do FINOR	4.548,10
Incentivos Fiscais a Aplicar – FINOR	4.548,10

c) na troca das quotas por investimentos societários na área da SUDENE

Investimentos Societários na área da SUDENE	4.548,10
Investimentos em Quotas do FINOR	4.548,10

Os procedimentos para opção por incentivos nas áreas da SUDAM (FINAN) ou do Espírito Santo (FUNRES) seguem a mesma orientação, podendo a empresa optar por incentivos nas áreas da Sudene e da Sudam, desde que a soma dessas opções não ultrapassem os 18% do imposto de renda devido.

Existem outros incentivos, como redução ou isenção de imposto sobre produtos industrializados, sobre circulação de mercadorias, sobre produção de equipamentos de informática, etc. Muitos desses incentivos criam créditos fiscais imediatos, compensatórios com débitos fiscais referentes às operações seguintes de fabricação ou comercialização. Por isso, não geram uma Reserva de Incentivos Fiscais, mas uma dedução no custo do produto ou das mercadorias.

Assim, mesmo agora, em nosso país, temos aplicado os dois conceitos internacionais acerca dos incentivos fiscais. Aqueles decorrentes de aplicação de parcela do imposto de renda são contabilizados como Reserva de Capital. Os outros, entendidos como crédito fiscal para compensação futura, como ganho financeiro, transitando, indiretamente, pelos resultados.

2 OS BENS INTANGÍVEIS

O anteprojeto de reformulação da lei n. 6.404/76, elaborado pela Comissão de Valores Mobiliários (VM) propõe que no subgrupo do INTANGÍVEL devam ser

“ser classificados os direitos representados pelos bens incorpóreos adquiridos e destinados à manutenção das atividades da companhia ou exercidos com essa finalidade”. (Comissão de Valores Mobiliários – CVM, 1999)

Mott (1996, p. 37) indica como pertencentes ao ativo intangível:

“... fundo de comércio, marcas, patentes marcas registradas, licenças, etc.

Tais itens aparecem no balanço somente se puderem ser identificados separadamente e se o dinheiro for gasto em sua aquisição”.

O entendimento de Elejaga & Viota (1973, p. 28-31) acerca do imobilizado imaterial já é bem pormenorizado. Para estes autores, nesta conceituação

“... se agrupam todas as inversões da empresa, feitas com caráter permanente, mas que não se materializam em bens tangíveis”.

Distinguem estes autores algumas situações: investimentos em gastos amortizáveis, marcas e patentes, fundos de comércio, “goodwill”, as imobilizações financeiras e os fundos de garantia.

Os investimentos em gastos amortizáveis, segundo aqueles autores, resultam de encargos desembolsados, cujos benefícios se fariam notar por vários exercícios. Não seria justo alocar-se a totalidade destes gastos no exercício de sua ocorrência. Assim, tais gastos seriam ativados e amortizados durante os períodos em que exercer sua influência.

Entre nós, consoante a legislação societária, tais encargos são ativados no Ativo Diferido.

As marcas e patentes

“representam desembolsos realizados pela empresa com o fim de obter o direito de sua exploração. Tais direitos produzirão seus efeitos durante vários exercícios, quando estarão representados no ativo imobilizado, amortizando-se, cada ano, a parcela apropriada relativa ao exercício do direito de uso”. (Elejaga & Viota, 1973)

O fundo de comércio e o “goodwill”, como também o “badwill”, decorrem, geralmente, da compra e venda de uma empresa. Há bens virtuais da empresa que não têm sido normalmente registrados pela contabilidade: sua localização estratégica, conceito no mercado, ética e tradição nos negócios, poder de participação no mercado, por exemplo. Este capital virtual da entidade pode majorar ou minorar o valor da empresa e, na compra ou venda, quando considerado e refletir monetariamente no preço da transação, se constitui no “goodwill” ou no “badwill”. Já o fundo de

comércio se relaciona mais com os bens materiais adquiridos ou vendidos, avaliados pelo preço de mercado, podendo tornar-se mais ou menos valorizado.

Os autores citados recomendam sua classificação no Ativo Imaterial, como também tem sido nossa tradição.

As imobilizações financeiras se referem às inversões permanentes de recursos em fundos de participações acionárias e títulos de renda. Entre nós, tem sido mais comum o investimento financeiro atrelar-se à finalidade e permanência ou não, como objetivo da entidade. Assim, entre nós, tais investimentos podem ser circulantes (ações “blue chips”), realizáveis a longo prazo (debêntures) e investimentos do Ativo Permanente, quando se tornarem aplicações em ações de alta rentabilidade e conceito firmado na praça, permanecendo no patrimônio empresarial em caráter mais prolongado.

Por último, os citados autores estudam as aplicações em fundos ou depósitos de garantia, chamando a atenção para o fato de poderem ter caráter permanente ou transitório.

Classificam eles como permanentes “as fianças oferecidas em contratos de locação, para obtenção de fornecimento de energia elétrica, de água, etc.”. Dentre as temporárias, apontam as fianças para participar de concorrência para prestação de serviço, os depósitos para garantia de litígios, etc. Na Espanha, à época desses autores, as primeiras fianças, dada sua característica de permanente, seriam classificadas no Imobilizado Intangível. As segundas, em virtude de sua temporalidade, como Realizáveis a curto ou a longo prazo.

Entre nós, este último tipo de imobilizações têm sido, normalmente, classificadas ou como ativo circulante ou como realizável a longo prazo.

Gélard (1995) faz um estudo sintético de como no Reino Unido, na Alemanha e na França são consideradas as imobilizações intangíveis, dividindo-o nos seguintes temas:

- a) despesas pré-operacionais;
- b) encargos de emissão de ações;
- c) encargos de estabelecimento e de expansão da empresa;
- d) imobilizações intangíveis produzidas pela empresa;

- e) fundo de comércio desenvolvido internamente;
- f) fundo de comércio resultante de aquisição de empresa, na compra de ações e na compra de ativos e passivos, assumindo-se as atividades da empresa;
- g) o fundo de comércio considerado nas contas consolidadas.

No Reino Unido, os encargos de emissão de ações podem ser imputados a uma conta de ágio de emissão de ações, para não interferir nos lucros distribuíveis. Na Alemanha, os encargos das alíneas "a" e "b" são considerados como despesas. Na França, há a opção de serem ativados e amortizados em cinco anos ou considerados imediatamente como despesas.

Na Alemanha, é permitida imobilização de gastos de estabelecimento e expansão, para amortização em quatro anos. Já os intangíveis produzidos pela empresa não são ativados.

No Reino Unido, os gastos de estabelecimento e de expansão não podem ser imobilizados, enquanto as imobilizações intangíveis produzidas pela empresa podem ser ativadas, desde que observadas algumas condições.

Na França, esses gastos podem ser imobilizados, nas mesmas condições das imobilizações tangíveis.

"O fundo de comércio não resultante de uma aquisição não pode ser imobilizado. Entretanto, as marcas são imobilizadas, conforme outros ativos intangíveis, por algumas empresas, pela razão de que elas são separáveis do fundo de comércio". (Gélard, 1995)

França e Alemanha não permitem imobilizar o fundo de comércio desenvolvido internamente e não resultante de uma aquisição.

Nestes três países,

"... o fundo de comércio obtido por compra de ações não é registrado separadamente, mas incluído no valor da participação". (Gélard, 1995)

Quando o fundo de comércio resulta da compra de ativos, passivos e atividades de uma empresa adquirida, aqueles três países o consideram diferentemente.

Assim, a Alemanha o considera imediatamente ou como um encargo a débito da conta de Resultados, ou o ativa, para amortização dentro de quatro anos ou, alternativamente, durante sua vida útil.

Na França, esse fundo de comércio é ativado, não sendo amortizado sistematicamente, mas podendo ser depreciado, caso houver diminuição no valor da empresa.

No Reino Unido tem havido preferência pela dedução desse fundo de comércio sobre as reservas. A outra opção é a de sua imobilização, amortizável durante a vida útil dos bens adquiridos. Idêntico tratamento é dado no caso das contas consolidadas.

"O fundo de comércio resultante da aquisição, na Alemanha, deve ser amortizado ao curso de quatro anos. Esta amortização pode, entretanto, ser alocada nos exercícios em que se verificarem os benefícios da aquisição. O tratamento preferido, pelas empresas, no entanto, tem sido sua dedução ao patrimônio líquido". (Gélard, 1995)

Na França, considerando que o fundo de comércio não é senão a diferença entre o preço pago pela aquisição dos ativos e o seu valor de mercado, deve ele ser alocado ao imobilizado e amortizado durante a vida útil dos bens adquiridos e, em casos excepcionais, imputado ao patrimônio líquido.

3 REALIZAÇÃO DOS BENS TANGÍVEIS E INTANGÍVEIS

Os bens que compõem o imobilizado se destinam à produção de outros bens ou à prestação de serviços. Não se destinam à comercialização. Possuem uma vida útil produtiva, tecnicamente mensurável, prolongada por uso adequado e manutenção oportuna.

Os bens corpóreos, empregados no processo produtivo, sofrem um desgaste progressivo conseqüente de seu uso, além de estarem sujeitos à obsolescência decorrente das mudanças na tecnologia. A entidade, por outro lado, precisa poupar recursos indispensáveis, ao longo do tempo, para promover, oportunamente, a substituição desses bens corpóreos por outros novos e mais modernizados, a fim de não sofrer solução de continuidade na qualidade de sua produção.

Os bens intangíveis, na maioria das vezes representados por direitos adquiridos por compra, possuem tempo delimitado de exclusividade de uso, também se sujeitando às variações do mercado, dos usos e costumes, da tecnologia. Também eles requerem da entidade a poupança de recursos, para sua oportuna substituição futura.

O reconhecimento da delimitação da vida útil dos bens tangíveis e do tempo de direito ao uso dos intangíveis enseja a constituição de um "fundo de reserva" que aloque, simultaneamente, a depreciação e a amortização desses bens, bem como crie um fundo financeiro destinado ao reaparelhamento.

Esta alocação é feita pela constituição de uma quota de depreciação periódica para os bens corpóreos, calculada segundo a expectativa de vida útil do bem, e da quota de amortização proporcional ao tempo de direito de uso dos bens imateriais.

Estes dois enfoques das depreciações e amortizações, um econômico, relativo ao reconhecimento do desgaste físico e tecnológico dos bens, e o outro, financeiro, voltado à preservação da capacidade financeira da sua futura substituição, mostram o cuidado que se deve ter com sua constituição.

No aspecto econômico, reconhece-se a perda da capacidade produtiva do bem como uma despesa do exercício ou como um custo de produção. Embora a quota de depreciação seja apropriada aos resultados do exercício, diretamente ela não implica em um gasto monetário. Deve, contudo, ser tratada como uma forma de realização do imobilizado.

Embora inexista movimentação monetária, a apropriação da quota de depreciação como um dos componentes do produto ou do serviço prestado a transforma num ativo (produtos acabados em estoque ou serviços prestados a receber). Neste caso, sem embargo de ser primitivamente um componente escritural, a quota de depreciação se realiza, financeira e monetariamente, quando da venda do produto ou do serviço.

A alocação das quotas de depreciação e de amortização:

- a) reduz o lucro do exercício, no caso de despesas e, por extensão, o valor do lucro tributável para imposto de renda;

- b) evita distribuição excessiva de dividendos, defendendo o capital de giro da entidade, por ensejar a constituição de uma reserva virtual destinada à substituição dos bens, no caso do imobilizado corpóreo.

Sob o ponto de gerenciamento econômico, a depreciação nada mais é que a soma dos valores atuais dos benefícios futuros que o bem pode trazer para a empresa. Isto é compreensível, uma vez que os ativos são bens econômicos com expectativa de trazerem benefícios futuros, para no final se concretizar na expectativa de ser o caixa futuro da empresa. Dentro desta visão, a depreciação, embora seja o reconhecimento da perda da capacidade eficiente de produção do imobilizado, informa o quanto parte dele foi utilizado na produção de bens e serviços, ou seja, nos benefícios futuros empresariais, consubstanciados, ao final, em seu caixa futuro.

Este ponto de vista se coaduna com o denominado ciclo operacional-financeiro da atividade empresarial. Este se inicia com o Caixa, que se transforma em outros ativos aplicados, utilizados nas atividades do chamados capitais de trabalho e de produção, que geram a produção de bens e serviços e estes se transformam em receitas, custos e despesas, para, no final do ciclo, reconstituírem o Caixa e mostrarem a lucratividade da empresa através das mutações do patrimônio líquido social.

3.1 Aspectos tributários das depreciações e amortizações

Não é objeto deste trabalho examinar os diversos métodos de se calcular a quota de depreciação ou de amortização. Embora a Receita Federal tenha, através das Instruções Normativas n. 162/98 e 130/99, fixado as bases de prazo de vida útil dos bens e as taxas de depreciação aceitáveis para efeito de custo ou despesa operacional das pessoas jurídicas, nada impede que as entidades adotem outros critérios mais condizentes com as suas atividades e tipo de produção. É óbvio que os excedentes às ordenações legais serão oferecidas à tributação.

O artigo 305 do RIR/99, ao regulamentar a depreciação dos bens do ativo imobilizado, define-a como uma **opção**, a

"ser computada, como custo ou encargo, em cada período de apuração, ..."

correspondente diminuição do valor dos bens do ativo resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza e obsolescência normal". (Brasil, 1999)

No § 5º do citado artigo, o RIR define que

"somente será permitida depreciação de bens móveis e imóveis intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços."

O art. 25 da IN-16/96 relaciona os tipos de bens que se enquadram no dispositivo acima.

De forma semelhante, o RIR define a amortização, também é opcional sob o enfoque tributário.

Assim, o art. 324 do RIR/99 dispõe que

"que poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período de apuração, 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 de apuração". (Brasil, 1999)

Por outro lado, o RIR/99 estabelece algumas condições complementares:

- a) o montante das quotas de amortização não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem ou o valor das despesas alocadas;
- b) no caso da existência ou do exercício do direito de uso do bem ou de sua utilização terminar antes de sua amortização integral, o saldo não amortizado constituirá encargo do exercício em que o fato acontecer;
- c) somente será admitida amortização de bens e direitos intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização de bens e serviços.

A legislação do Imposto de Renda define os critérios para a amortização dos gastos contabilizados no Ativo Imobilizado, como bens intangíveis e no atual Ativo Diferido.

Os artigos 325 a 327 do RIR/99 arrolam quais os tipos de capital e despesas amortizáveis,

a taxa anual de amortização e a maneira como as quotas de amortização serão apropriadas.

São passíveis, então, de amortização (bens intangíveis do ativo imobilizado):

- a) patentes de invenções, fórmulas processos de fabricação, direitos autorais, licenças, autorizações ou concessões;
- b) investimentos em bens que, nos termos ou contrato que regule a concessão de serviço público, devem reverter ao poder concedente, ao fim do prazo da concessão, sem indenização (ex.: abrigos de ônibus);
- c) custo de aquisição, prorrogação ou modificação de contratos e direitos de qualquer natureza, inclusive de exploração de fundos de comércio, como, por exemplo, luvas ou semelhantes pagas e relativas a contrato de locação de bens destinados ao uso do contratante, as quais devem integrar o imobilizado e poderão ser amortizadas no prazo de vigência de tal direito (ADN-CST n. 21/76);
- d) custos de construção ou de benfeitorias em bens locados ou arrendados, ou em bens de terceiros, quando não houver direito ao recebimento do seu valor;
- e) o valor dos direitos contratuais de exploração de florestas;

O Imposto de Renda define os direitos que podem ser amortizados, classificando-os no Ativo Diferido.

Tais direitos são os custos, encargos ou despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um período de apuração (inciso II do art. 325 do RIR/99):

- a) despesas de organização pré-operacionais ou pré-industriais;
- b) as despesas com pesquisas científicas ou tecnológicas, se houver opção pela sua capitalização;
- c) as despesas com prospeção e cubagem de jazidas ou depósitos, desde que houver opção por sua capitalização;
- d) os custos e as despesas de desenvolvimento de jazidas e minas ou de expansão

de atividades industriais, classificados como ativo diferido até o término da construção ou da preparação para a exploração;

- e) a parte dos custos, encargos e despesas operacionais registrados como ativo diferido durante o período em que a empresa, na fase inicial da operação, utilizou apenas parcialmente o seu equipamento ou as suas instalações;
- f) os juros durante o período de construção e pré-operação;
- g) os juros pagos ou creditados aos acionistas durante o período que anteceder o início das operações ou de implantação do empreendimento inicial;
- h) os custos, despesas e outros encargos com a reestruturação, reorganização ou modernização da empresa.

3.2 Ativo Imobilizado e a Contabilidade de Custos

Ao se estabelecer uma relação entre os Ativos Imobilizados e a Contabilidade de Custos, faz-se necessário definir o conceito de custos.

“Custos representam o valor dos recursos aplicados na produção de um bem ou serviço, sendo ativados até que venham produzir receitas para a empresa, ...”. (Normas..., 1994, p. 487)

Os recursos aplicados na produção desses bens ou serviços (fatores de produção) são os materiais diretos, a mão-de-obra direta e os gastos gerais de fabricação.

Os materiais diretos são as matérias-primas, ou materiais e componentes utilizados na produção de bens e/ou serviços.

A mão-de-obra direta é aquela empregada na transformação dos materiais diretos em bens e/ou serviços.

Os gastos indiretos de fabricação são todos os custos necessários para produzir bens ou serviços cuja evidenciação não é tão clara como os materiais diretos e a mão-de-obra direta, necessitando rateios e estimativas para que possam ser alocados aos departamentos e bens e/ou serviços.

Supervisão de produção, gastos com armazenagem, depreciação de instalações industriais,

do maquinário e ferramental utilizados no processo fabril, etc., são exemplos típicos de gastos gerais de fabricação.

Desse modo, dos três elementos que formam os custos de produção, são os gastos gerais de fabricação que estabelecem a relação entre o Ativo Imobilizado e a Contabilidade de Custos, através da depreciação dos bens imobilizados tangíveis e da amortização dos bens imobilizados intangíveis utilizados no processo fabril.

Assim a depreciação e amortização de bens e direitos imobilizados destinados à consecução do processo fabril procuram cumprir as seguintes finalidades:

- a) repor o capital aplicado na aquisição dos bens e direitos imobilizados.
- b) *“avaliar os bens e direitos imobilizados utilizados no processo fabril através do reconhecimento monetário do desgaste ou deterioração pelo uso e/ou ação da natureza, ou por obsolescência, inclusive a que decorre de avanço tecnológico.”* (Normas..., 1994, p. 236)
- c) reconhecer esse desgaste com custo de produção provenientes da utilização dos bens e direitos imobilizados utilizados no processo fabril.

A depreciação e a amortização efetivamente ocorridas são de difícil ou mesmo impossível apuração e conseqüente quantificação, a contabilidade trabalha com bases estimadas, o que torna as avaliações patrimoniais e os custos de produção também estimados. Porém a contabilidade, ao reconhecer os vários métodos de depreciação e amortização, procura minimizar as possíveis discrepâncias entre o valor real ou ideal e o estimado desses ativos.

Mas qual o método adequado que possa satisfazer os usuários dessas informações? A resposta não satisfaz plenamente às necessidades dos usuários. De acordo com o Regulamento do Imposto de Renda (RIR), a empresa deverá adotar o método das quotas constantes (linear), utilizando-se de taxas pre-estabelecidas e aceitas pelo fisco; conforme dispõe o art. 310 do RIR/99, regulamentado pelas IN/SRF n. 162/98 e 130/99. As exceções acontecem quando houver opção pela depreciação acelerada *“em função do número de horas diárias de operação”* (art. 312 do RIR/99),

ou quando suportadas por laudo pericial do Instituto Nacional de Tecnologia, ou de outra entidade oficial de pesquisa científica (art. 310, § 2º do RIR/99).

Apesar da imposição do fisco, nada impede que as entidades adotem critérios mais condizentes com as suas atividades e tipo de processo fabril. Valores maiores contabilizados que o permitido pelo fisco devem ser ajustados no Livro de Apuração do Lucro Real. Todavia, valores menores contabilizados não poderão ser ajustados.

Assim, quando a Contabilidade Geral ou Financeira opta pelos critérios admitidos pelo fisco, as informações geradas, referentes às depreciações e amortizações ocorridas nos Ativos Imobilizados utilizados no processo fabril apenas servirão de base para a Contabilidade de Custos fazer uma avaliação dos estoques e apurar os custos dos produtos vendidos e/ou custos dos serviços prestados que irão compor as demonstrações contábeis e atender às exigências fiscais.

Conseqüentemente para obter com maior precisão os custos dos produtos vendidos e/ou custos dos serviços prestados, a Contabilidade de Custos deverá elaborar relatórios complementares que possibilitem a obtenção dos referidos custos em bases mais próximos do custo real.

Nepomuceno (1999, p. 16-29) discorre com bastante propriedade sobre a questão do não adequamento do método de depreciação por quotas constantes na reposição dos ativos fixos.

“Certamente, o método linear não é o mais indicado na maioria dos casos, especialmente neste momento em que vivemos as turbulências dos processos tecnológicos (...), cujos reflexos têm sido desastrosos na reposição dos ativos fixos, e esses fatores não têm sido levados no momento de sua reposição.

É possível que o conceito de depreciação, neste caso, não consiga alcançar o fenômeno tecnológico, do ponto de vista da reposição dos ativos, sendo necessário pensar com maior acuidade sobre expressão, pouco percebida pela classe contábil, e que pode explicar esse fenômeno com maior precisão: a obsolescência.”

O conseqüente não adequamento do método de depreciação por quotas constantes na reposi-

ção dos ativos fixos influenciará não somente na referida reposição, mas também nas avaliações dos ativos fixos e na mensuração dos custos de depreciação e amortização apropriáveis aos gastos gerais de fabricação.

Outro fator preponderante na mensuração das depreciações e amortizações dos ativos fixos empregados na produção de outros bens e/ou serviços é a maior participação dos gastos gerais de fabricação nos custos totais de produção. Tais aumentos foram ocasionados pela crescente automação industrial e avanços tecnológicos o que acarretou um deslocamento dos custos diretos para os gastos gerais de fabricação.

Automação e avanços tecnológicos aumentam as inversões de capitais em ativos fixos, sejam tangíveis ou intangíveis e reduzem a necessidade de mão-de-obra devido à maior automatização dos processos fabris.

4 O ATIVO DIFERIDO NAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DO REINO UNIDO, ALEMANHA E FRANÇA

As demonstrações desses três principais países da Comunidade Econômica Européia classificam alguns direitos que a nossa lei das sociedades por ações denomina de Ativo Diferido no Imobilizado Intangível.

De acordo com Gélard (1995), o formato 1 do balanço no Reino Unido classifica como pertencentes às Imobilizações Intangíveis:

- a) os custos de desenvolvimento;
- b) as concessões, patentes, licenças, marcas e outros direitos e ativos similares;
- c) fundos de comércio e “goodwill” de aquisição;
- d) pagamentos antecipados.

Na Alemanha, as Imobilizações Intangíveis englobam, conforme Gélard (1995):

- a) concessões, direitos e ativos industriais e similares e impostos sobre estes ativos e direitos;
- b) “goodwill” (fundo de comércio);
- c) sinais e adiantamentos pagos e pagamentos antecipados.

Já a França classifica como Imobilizado Intangível, ainda de acordo com Gélard (1995):

- a) custos de formação;
- b) custos de pesquisa e desenvolvimento;
- c) concessões, patentes e direitos similares;
- d) fundo de comércio;
- e) adiantamentos e sinais;
- f) outras imobilizações intangíveis.

A Norma Internacional de Contabilidade n. 9/93 define que os custos ativados de desenvolvimento de projetos, pesquisas e similares devem ser amortizados como despesas, numa base sistemática, como modo de refletir os benefícios econômicos reconhecidos. Esse reconhecimento leva em conta:

- a) "a receita ou outros benefícios provenientes da venda ou uso do produto ou processo, ou
- b) o período ao longo do qual se espera que o produto ou processo seja vendido ou usado". (Normas..., 1998).

4.1 O Imobilizado Intangível no ante-projeto de reformulação da Lei das Sociedades por Ações

A CVM, ao apresentar o ante-projeto de reformulação da Lei n. 6.404/76 (CVM, 1999, p. 5):

"Ainda com relação à forma de classificação das contas do ativo, existem duas outras alterações importantes. A primeira delas é a criação de um outro subgrupo de contas, denominado INTANGÍVEL. Neste subgrupo deverão ser classificados os direitos representados por bens incorpóreos adquiridos e destinados à manutenção das atividades da companhia ou exercidos com essa finalidade (como, por exemplo, o direito de exploração, concessão ou permissão delegadas pelo Poder Público), bem como o fundo de comércio adquirido."

"A amortização dos valores registrados no intangível será feita em função do prazo legal ou contratual de uso daqueles bens ou em função da sua vida útil econômica, o que for menor. Para o fundo de comércio não relacio-

nado ao direito de concessão foi estabelecido o mesmo prazo máximo de amortização do diferido, que é de dez anos."

Pelo citado ante-projeto, o artigo 183 da Lei n. 6.404/76, que trata dos critérios de avaliação dos elementos do ativo, passaria a contar com um inciso VII

"os direitos classificados no intangível, pelo custo incorrido na aquisição, deduzido do saldo da respectiva conta de amortização".

O atual § 3º daquele artigo passaria a ser o § 4º, com uma nova redação. Para o § 3º, o ante-projeto propõe:

"§ 3º – O custo de aquisição dos elementos do ativo intangível será diminuído em função da sua vida útil econômica estimada ou do prazo legal ou contratual para o seu uso, dos dois o menor; tratando-se de fundo de comércio não decorrente da aquisição do direito de exploração, concessão ou permissão delegadas pelo Poder Público, o prazo máximo para amortização não deverá ultrapassar dez anos."

O problema da depreciação ou amortização em matéria de custos, além de sua repercussão no montante dos gastos de fabricação, se agiganta nos períodos de mudança de tecnologia.

Em decorrência de novos projetos, pode, muitas vezes, acontecer o abandono de um "layout" por inteiro, a fim de satisfazer às novas condições do desenho da produção ou para cumprir a "modernização" dos planos.

Hermann Jr. (1996) comenta, em seu livro Contabilidade Superior, as decisões tomadas por Henry Ford, em 1908 e 1927, quando, respectivamente, passou a fabricar, em série, os modelos "T" e "A". Todas as instalações anteriores, por melhor que fossem, independentemente de seus custos, foram abandonadas, em proveito de novas instalações que pudessem atender à fabricação de seus novos modelos de automóvel, em condições de qualidade e preço que satisfizessem ao mercado.

Hoje, com a globalização dos mercados e alta reciclagem da tecnologia, procedimentos iguais ao

de Ford podem ser tomados, não mais com a morosidade de 19 anos, mas com a presteza de 19 meses, 19 semanas e menos tempo, ainda.

Gerencialmente, as instalações, equipamentos, modelos, etc. obsoletos deverão ser alienados como sucata, com grande perda nos investimentos. A baixa desses imobilizados resultará em perda de capital, provavelmente.

A depreciação é descrita pelo IASC (Gray, Needles Jr., 1999, p. 255) como “a alocação como o montante redutor de um ativo através de sua vida útil estimada”.

“Todo ativo tangível, exceto terrenos, tem vida útil limitada. Por isso, sua depreciação deve abranger, como despesa ou custo, todos os anos nos quais se espera ele proporcione benefícios. Seu desgaste físico e a obsolescência são os primeiros fatores para se reconhecer a depreciação”.

“O termo depreciação, como utilizado em contabilidade, não se refere ao desgaste físico ou a perda de valor de mercado de um ativo, através do tempo. Significa a alocação do custo ou do valor depreciável de um ativo imobilizado nos períodos que se beneficiam pelos serviços deste ativo. O termo é usado para descrever a gradual conversão do custo deste ativo em uma despesa ou custo”. (Gray e Needles Jr., 1999)

“A depreciação não é um processo de avaliação. Os registros contábeis são realizados conforme o princípio do custo histórico e, assim, não são indicadores da mudança dos níveis de preço. pode ser que, por meio de uma compra vantajosa ou condições específicas de mercado, o valor de mercado de um edifício pode ser maior. No entanto, a depreciação continuará a ser registrada, porquanto ela é o resultado de uma apropriação de custo, não um processo de valorização de um bem. Eventualmente, o edifício poderá arruinar-se ou se tornar ultrapassado indiferentemente das flutuações em seu valor de mercado, ocorridas nesse ínterim. Entretanto, quando os ativos são reavaliados, o novo valor reavaliado é tomado como base para o cálculo da despesa ou custo de depreciação”. (Gray e Needles Jr., 1999).

5 BIBLIOGRAFIA

- BRASIL. *Lei das sociedades por ações*: Lei n. 6.404 de 15-12-1976. 26.ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- BRASIL. Decreto n. 3.000/99 de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 29 de mar. 1999, Seção 1, p. 1.
- BULGARELLI, Waldírio *et al.* *Reforma da lei das sociedades por ações*. São Paulo: Pioneira, 1998.
- COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS – CVM. *Proposta de anteprojeto de alteração da lei n. 6.404/76*. mar. 1999. Não Publicado.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. Resolução n. 732 de 1992. Aprova a NBC T4 – da avaliação patrimonial. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 5 maio 1992.
- ELEJAGA, Jose Antonio Fernandez; VIOTA, Ignacio Navarro. *Como interpretar un balance*. Bilbao: DeustoL, 1973.
- GÉLARD, Gilbert. *États financiers comparés – guide de lecture – Royaume-Uni, Allemagne, France*. Paris: Nouvelles Éditions Fiduciaires, 1995.
- GRAY, Sidney J.; NEEDLES JR., Belverd E. *Financial accounting, a global approach*. Boston: Houghton Mifflin, 1999.
- HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. *Teoria da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1999.
- HERMANN JR., Frederico. *Contabilidade superior*. 11.ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- MOTT, Grahah. *Contabilidade para não contadores*. São Paulo: Makron Books, 1996.
- NORMAS e práticas contábeis no Brasil. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1994.
- NORMAS internacionais de contabilidade. São Paulo: Ibracon, 1998.
- NEPOMUCENO, Valério. Uma breve história da depreciação contábil. *Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul*, Porto Alegre, n. 99, p. 16-29. dez. 99.
- RIBEIRO, Osni Moura. *Contabilidade geral fácil*. São Paulo: Saraiva, 1997.
- SÁ, Antônio Lopes de. *Princípios fundamentais de contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1995.

NOTAS AOS COLABORADORES

- A revista tem preferência por matérias inéditas tanto no país como no exterior.
- As colaborações não serão remuneradas, considerando que o objetivo maior é contribuir com a classe contábil, buscando o seu desenvolvimento e aperfeiçoamento técnico e cultural.
- Cada autor receberá, sem ônus, 3 exemplares da revista em cujo número sair publicado seu trabalho.
- O trabalho poderá ser enviado ao Conselho Editorial da seguinte forma:
 - em disquete acompanhado de uma cópia impressa, especificando o nome do editor de textos utilizado, formatado preferencialmente na fonte Courier, tamanho 12, entrelinha equivalente ao espaçamento 1,5, obedecendo as margens de 2cm de todos os lados (superior, inferior, esquerda e direita) ou por e-mail para geova@face.ufmg.br / seccic@face.ufmg.br
- ou
 - datilografado em papel branco, duas vias, no formato A-4 (210mm x 297mm), em uma só face, em espaço dois. A datilografia deverá ser de boa qualidade, sem rasuras ou emendas, obedecendo as margens: 3,5cm, margens superior e esquerda e 2,5cm, margem inferior e direita.
- Cada trabalho deverá vir precedido por um resumo (até 250 palavras) que permita uma visão global e antecipada do seu conteúdo.
- As ilustrações, tabelas e os gráficos que acompanham os artigos, devem ser entregues para publicação como anexos, com as respectivas legendas numeradas e indicação da localização desejável no texto, entre dois traços horizontais, para facilitar a publicação.
- As fórmulas matemáticas devem ser claras no próprio texto, não podendo oferecer dupla interpretação.

Ex: Não confundir o algaismo *l* com a letra *l*.
- Notas de rodapé devem ser reduzidas ao mínimo e reservadas às notas explicativas.
- As citações bibliográficas deverão ser indicadas no corpo do texto, apenas pelo sobrenome do autor citado, em letras maiúsculas, pelo ano da obra e número da(s) página(s) citada(s), tudo entre parênteses.

Ex: (MASI, 1971, p. 36-37).

 - Se o autor fizer parte integrante do texto, menciona-se a(s) data(s) da(s) publicação(ões) citada(s) e páginas entre parêntese, logo após o nome do autor.

Ex: Afirma PRIETO (1989, p. 19) do DCC da Universidade de Uberlândia, em artigo recentemente publicado, com que concordamos plenamente.
 - A **bibliografia** ou **referências bibliográficas** deverão ser apresentadas no final do artigo, em ordem alfabética de acordo com a NBR 6023.

Ex: Livro: MARION, J. C. *Contabilidade empresarial*. 2. ed. São Paulo : Atlas, 1973.
Periódico: ASSIS, J. L. F. A microempresa, nos âmbitos federal, estadual e municipal. *Contabilidade Vista & Revista*, v. 5, n. 1, p. 34-40, fev. 1995.

**ATIVIDADES DE EXTENSÃO DESENVOLVIDAS
PELO DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS DA FACE/UFMG**

O Departamento de Ciências Contábeis (CIC) da FACE/UFMG oferece ao público em geral vários cursos de curta duração nas modalidades de reciclagem, atualização, aperfeiçoamento e especialização de acordo com as diretrizes e Normas Gerais da UFMG em observância ao que determina a Congregação da Faculdade de Ciências Econômicas.

• **Curso de Especialização em Auditoria Externa**

Específico para contadores que desejam atuar no mercado como auditores independentes.

480 horas aulas – março a novembro – 2ª a 5ª feira

480 horas aulas – agosto a maio – 6ª e sábado

Inscrição e seleção em outubro/novembro

Informações: Fone/Fax (031) 3201-2431 – E-mail: seccic@face.ufmg.br

• **Curso Atualização em Contabilidade Pública**

Curso destinado a profissionais que atuam em órgãos e empresas públicas da área federal, estadual e municipal.

160 horas aulas – oferecido todo semestre

Informações: CENEX – (031) 3201-6422 – E-mail: cenex@face.ufmg.br

• **Curso de Controladoria e Finanças**

Curso destinado a profissionais de empresas privadas que lidam diariamente com tomadas de decisões.

240 horas aulas

Inscrições em março e agosto

Informações: CENEX – (0__31) 3201-6422 – E-mail: cenex@face.ufmg.br

• **Curso de Contabilidade para Não Contadores**

Curso destinado a profissionais e executivos que necessitam e utilizam da contabilidade como instrumento para tomada de decisões.

45 horas aulas – oferecido todo semestre

Informações: CENEX – (0__31) 3201-6422 – E-mail: cenex@face.ufmg.br

• **Curso de Matemática Financeira e Análise de Investimentos**

Curso destinado ao público em geral.

36 horas aulas – oferecido todo semestre

Informações: CENEX – (0__31) 3201-6422 – E-mail: cenex@face.ufmg.br

O CIC desenvolve projetos e propostas de consultoria e assessoria técnica contábil nas áreas de auditoria, finanças, gerencial e de custos, junto a empresas privadas e órgãos da administração pública municipal, estadual e federal, através de seus professores e alunos.

Todas as atividades do CIC são de acordo com a Resolução 10/96 do Conselho Universitário e de acordo com a Resolução 01/97 da Congregação da FACE.

Contatos pelo Fone/Fax (0__31) 3201-2431 ou e-mail: seccic@face.ufmg.br
Secretaria Geral do Departamento de Ciências Contábeis
Rua Curitiba, 832/706 – Centro
Belo Horizonte/MG

Assine a revista "Contabilidade Vista & Revista" por apenas R\$ 18.00 (dezoito reais) por ano.

Fone/Fax: (0__31) 3201-2431
Professor Geová Madeira – Coordenador
geova@face.ufmg.br