

26 de abril de 2019

# Depreciação, Amortização, Exaustão e Impairment & Moeda Funcional

Sergio André Rocha (UERJ)  
sergio.andre@sarocha.com.br



SERGIO ANDRÉ ROCHA  
ADVOCACIA & CONSULTORIA TRIBUTÁRIA

[www.sarocha.com.br](http://www.sarocha.com.br)

**É possível reconciliar a contabilidade no padrão IFRS com o Sistema Tributário Brasileiro?**

**Não!**

SAR

**Portanto, a neutralização de alguns efeitos decorrentes da adoção do IFRS não era uma opção legislativa. Era uma imposição do Sistema Tributário.**

**Há duas divergências  
fundamentais entre a  
contabilidade segundo o padrão  
IFRS e a tributação no Brasil.**





**THE FUTURE IS NOW!**

# Divergências Fundamentais entre IFRS e Tributação

- A contabilidade segundo o padrão IFRS busca capturar fatos econômicos de forma prospectiva, **tentando captar a capacidade da entidade de gerar fluxos de caixa no futuro**, por vezes baseando-se em **previsões e estimativas**.
- Por outro lado, o Direito Tributário tem como pilar fundamental a imposição sobre **manifestações de capacidade contributiva já realizadas**.





**BEN AFFLECK**

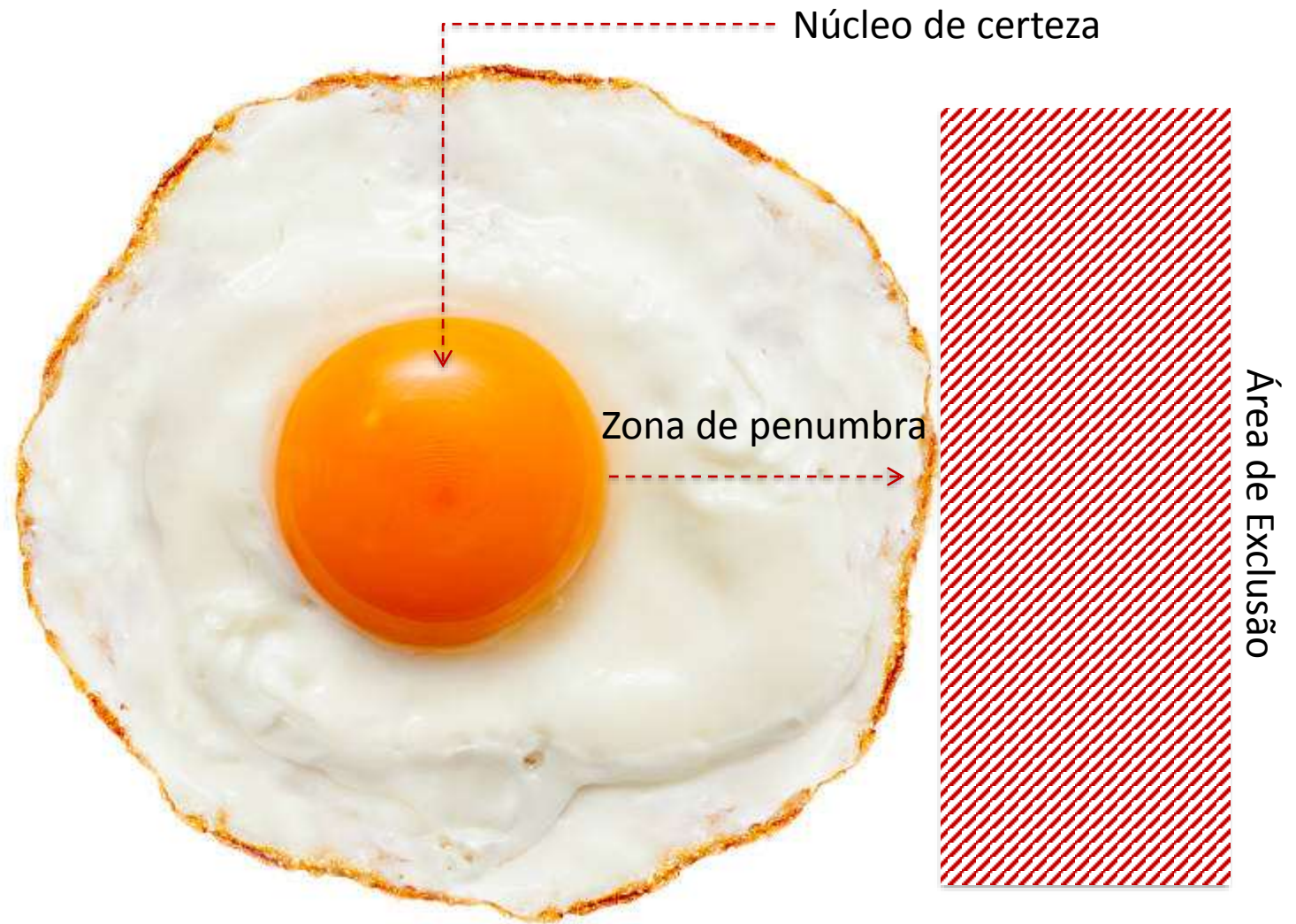
**ANNA KENDRICK**

**J.K. SIMMONS**

**THE ACCOUNTANT**



# Julgamento Contábil



## **Questão 1:**

**Qual a competência das autoridades fiscais para questionarem decisões contábeis, especialmente na zona de penumbra?**

## **Questão 2:**

**A Lei nº 12.973/2014 trouxe uma regra geral de neutralidade das alterações contábeis?**

# As Cinco “Situações” da Lei nº 12.973/14

- **Situação 1:** Estabelece a neutralidade tributária das mudanças decorrentes da adoção do IFRS.
  - Avaliação a Valor Justo
  - Ajuste a Valor Presente
  - Depreciação
- **Situação 2:** Modifica o regime tributário com inspiração (ou seja, não é uma incorporação plena) no novo padrão contábil.
  - Combinação de Negócios
  - Pagamento Baseado em Ações

# As Cinco “Situações” da Lei nº 12.973/14

- **Situação 3:** Exigência de dois balanços (divergência lei x IN).
  - Moeda Funcional
- **Situação 4:** Omissões. Relação da Lei nº 12.973 com os CPCs anteriores.
  - Ativos não Circulantes Mantidos para Venda
  - Ativos e Passivos Financeiros
  - Depreciação Acelerada de Ativos Imobilizados
  - Conceitos de Depreciação e Amortização para PIS e COFINS
- **Situação 5:** Prevê a neutralidade de futuras alterações contábeis estabelecidas pelos órgãos reguladores.

# Depreciação, IFRS e Tributação

## Parecer Normativo nº 1/2011

“18. Conforme a nova regra contábil, a empresa deve avaliar o período de tempo em que pretende manter o bem e estimar o seu valor residual para obter a taxa de depreciação.

19. Em que pese a norma tributária definir que a taxa de depreciação deve ser avaliada em função do prazo durante o qual se possa esperar a "utilização econômica do bem", **essa avaliação está relacionada essencialmente com o desgaste físico do bem. Já o novo critério adotado pela contabilidade tem como base o tempo em que o bem gerará benefícios econômicos para a empresa.**”

# Depreciação, IFRS e Tributação

## Artigo 57 da Lei nº 4.506/1964 (artigo 317 do RIR/18)

- A taxa de **depreciação contábil** vai ser determinada segundo os padrões contábeis.
- A taxa de **depreciação fiscal** vai ser determinada segundo as taxas publicadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (atualmente previstas no Anexo III da Instrução Normativa nº 1.700/2017).
- Nos casos em que a **depreciação contábil for menor do que a fiscal**, a dedução fiscal será mais rápida. Atingido o custo do bem a depreciação contábil passará a ser adicionada.
- Sendo a **depreciação contábil maior do que a fiscal**, valerá esta última para dedução.



# Depreciação, IFRS e Tributação

## Artigo 57 da Lei nº 4.506/1964 (artigo 317 do RIR/18)

- Depreciação linear ou por curva de produção?

“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** dedutível na apuração do imposto será determinada mediante a aplicação da **taxa anual de depreciação** sobre o custo de aquisição do ativo.

§ 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.”

# Depreciação, IFRS e Tributação

## Artigo 1º da Instrução Normativa nº 457/2004

- Conceito de depreciação para PIS/COFINS

"Art. 1º As pessoas jurídicas sujeitas à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), em relação aos serviços e bens adquiridos no País ou no exterior a partir de 1º de maio de 2004, **observado, no que couber**, o disposto no art. 69 da Lei nº 3.470, de 1958, e **no art. 57 da Lei nº 4.506, de 1964**, podem descontar créditos calculados sobre os encargos de depreciação de:[...]."

# Depreciação, IFRS e Tributação

## Solução de Consulta COSIT nº 672/2017

- Conceito de depreciação para PIS/COFINS

“REGIME TRIBUTÁRIO DE TRANSIÇÃO. LEI Nº 12.973, DE 2014. NOVAS NORMAS CONTÁBEIS. ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO.

Para efeitos de apuração dos encargos de depreciação que servem de base de cálculo dos créditos estabelecidos pelo inciso VI do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, **permanecem aplicáveis as taxas de depreciação fixadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) (Instrução Normativa SRF nº 162, de 1998, sucedida pelo Anexo III da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017), mesmo após a vigência da Lei nº 12.973, de 2014.**”

# Amortização, IFRS e Tributação

## Artigo 41 da Lei nº 12.973/2014

- Dedutibilidade das despesas de amortização de intangíveis.

"Art. 41. A **amortização de direitos** classificados no ativo não circulante intangível **é considerada dedutível** na determinação do lucro real, observado o disposto no inciso III do caput do art. 13 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995."

"Art. 42 [...].

"Parágrafo único. O contribuinte que utilizar o benefício referido no caput **deverá adicionar ao lucro líquido**, para fins de apuração do lucro real, o valor da realização do ativo intangível, inclusive por amortização, alienação ou baixa."

# Amortização, IFRS e Tributação

## Artigo 58 da Lei nº 4.506/1964 (artigo 330 do RIR/18)

- Cálculo da taxa de amortização: linear ou curva?

“Art. 58. Poderá ser computada como custo ou encargo, em cada exercício, a importância correspondente à recuperação do capital aplicado na aquisição de direitos cuja existência ou exercício tenha duração limitada, ou de bens cuja utilização pelo contribuinte tenha o prazo legal ou contratualmente limitada, tais como: [...]

§ 1º **A quota anual de amortização será fixada** com base no custo de aquisição do direito ou bem, atualizado monetariamente, e **tendo em vista o número de anos restantes de existência do direito**, observado o disposto no § 1º do artigo 57 desta lei.”

# Exaustão, IFRS e Tributação

## Artigo 336 do RIR/18

“Art. 336. Poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período de apuração, **a importância correspondente à diminuição do valor de recursos minerais, resultante da sua exploração** (Lei nº 4.506, de 1964, art. 59).

§ 1º. A quota de exaustão será determinada de acordo com os princípios de depreciação (Subseção II), com base no custo de aquisição ou prospecção, dos recursos minerais explorados (Lei nº 4.506, de 1964, art. 59, § 1º).

§ 2º O **montante da quota de exaustão** será determinado tendo em vista **o volume da produção no período e sua relação com a possança conhecida da mina**, ou **em função do prazo de concessão** (Lei nº 4.506, de 1964, art. 59, § 2º).”

# Exaustão, IFRS e Tributação

- O que diferencia a exaustão da depreciação e da amortização?
- No regime do artigo 336 a exaustão pode ser:
  - Por curva de produção; ou
  - Linear pelo prazo de concessão.

# Exaustão, IFRS e Tributação

## Ato Declaratório Interpretativo nº 35/2011

Artigo único. Às pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) **é vedado descontar créditos calculados em relação aos encargos de exaustão suportados, por falta de amparo legal**. (Ver também a Solução de Divergência nº 3/2011)



# Impairment, IFRS e Tributação

- Qual a natureza do impairment?

## Artigo 32 da Lei nº 12.973/2014 (artigo 345 do RIR/18)

Art. 32. O contribuinte poderá reconhecer na apuração do lucro real **somente os valores contabilizados como redução ao valor recuperável de ativos** que (1) **não tenham sido objeto de reversão**, (2) **quando ocorrer a alienação ou baixa do bem correspondente**.

Parágrafo único. No caso de alienação ou baixa de um ativo que compõe uma unidade geradora de caixa, o valor a ser reconhecido na apuração do lucro real deve ser proporcional à relação entre o valor contábil desse ativo e o total da unidade geradora de caixa à data em que foi realizado o teste de recuperabilidade.

# Impairment, IFRS e Tributação

- Há neutralidade em relação ao teste de recuperabilidade?
- Quais os efeitos do impairment de um ativo sobre a apuração da Contribuição para o PIS e da COFINS?

# Depreciação, IFRS e Tributação

## Solução de Consulta COSIT nº 672/2017

- Efeitos do Impairment para PIS/COFINS

“A aplicação do instituto contábil da redução ao valor recuperável de ativos (impairment test) (Resolução 2010/001292 - NBC TG 01- Redução ao Valor Recuperável de Ativos, do Conselho Federal de Contabilidade) **enseja alteração do valor dos encargos de depreciação relativos a determinado ativo utilizado no cálculo do crédito da Contribuição para o PIS/Pasep estabelecido pelo inciso VI do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002.**

**É vedada a apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep** sobre a diferença entre o valor dos encargos de depreciação registrados contabilmente mediante aplicação do instituto contábil da redução ao valor recuperável de ativos (impairment test) e os encargos de depreciação tradicionalmente permitidos para fins fiscais (calculados com base no custo de aquisição do ativo).

# Moeda Funcional I CPC 02-R2

- A **moeda funcional** é a moeda do ambiente econômico principal no qual a entidade opera.
- A **moeda de apresentação** é a moeda na qual as demonstrações contábeis são apresentadas.

O **ambiente econômico principal no qual a entidade opera** é normalmente aquele em que principalmente **ela gera e depende caixa**. A entidade deve considerar os seguintes fatores na determinação de sua moeda funcional:

a) a moeda:

- que mais influencia os preços de venda de bens e serviços (geralmente é a moeda na qual os preços de venda para seus bens e serviços estão expressos e são liquidados);
- do país cujas forças competitivas e regulações mais influenciam na determinação dos preços de venda para seus bens e serviços;

(b) a moeda que mais influencia fatores como mão de obra, matéria-prima e outros custos para o fornecimento de bens ou serviços (geralmente é a moeda na qual tais custos estão expressos e são liquidados).

# Moeda Funcional | Lei 12.973 & IN 1.700

## Lei nº 12.973/14 (artigo 617 do RIR/18)

Art. 62. O **contribuinte do imposto sobre a renda deverá, para fins tributários, reconhecer e mensurar** os seus ativos, passivos, receitas, custos, despesas, ganhos, perdas e rendimentos **com base na moeda nacional**.

§ 1º. Na hipótese de o **contribuinte adotar, para fins societários, moeda diferente da moeda nacional** no reconhecimento e na mensuração de que trata o *caput*, **a diferença** entre os resultados apurados com base naquela moeda e na moeda nacional **deverá ser adicionada ou excluída na determinação do lucro real**.

§ 2º. Os demais ajustes de adição, exclusão ou compensação prescritos ou autorizados pela legislação tributária para apuração da base de cálculo do imposto deverão ser realizados com base nos valores reconhecidos e mensurados nos termos do *caput*.

§ 3º. O disposto neste artigo aplica-se também à apuração do imposto sobre a renda com base no lucro presumido ou arbitrado, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

§ 4º. **A Secretaria da Receita Federal do Brasil definirá controles específicos no caso da ocorrência da hipótese prevista no § 1º.**

## Instrução Normativa nº 1.700/17

Art. 287. A pessoa jurídica que no período de apuração adotar, para fins societários, **moeda funcional diferente da moeda nacional deverá elaborar, para fins tributários, escrituração contábil com base na moeda nacional, observado o disposto no art. 286.**

§ 1º. **A escrituração contábil de que trata o *caput* deverá conter todos os fatos contábeis do período de apuração**, devendo ser elaborada em forma contábil e com a utilização do plano de contas da escrituração comercial.

[...]

§ 3º A escrituração contábil de que trata o *caput* será transmitida ao Sped.

§ 4º Na hipótese a que se refere o *caput*, **o lucro líquido do exercício** de que trata o § 1º do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, **para efeito da determinação do lucro real e do resultado ajustado, deverá ser obtido com base na escrituração contábil de que trata o *caput*** e deverá ser apurado com observância das disposições da Lei nº 6.404, de 1976, ressalvado o disposto no art. 286 desta Instrução Normativa.

[...]

# Moeda Funcional I Lei 12.973 & IN 1.700

- O que significa **para fins tributários**?
- A Lei nº 12.973 **em nenhum momento neutralizou os efeitos societários** da adoção dos IFRS.
- Distorções que podem ocorrer neste caso **não são diferentes de outras** que decorrem da implementação dos IFRS.
- Não existe uma definição apriorística a favor ou contra o contribuinte. **Tudo depende da variação do câmbio!**

# Conclusões

- Regra geral, lucros e patrimônio líquido, para fins de distribuição de resultados e de cálculo de JCP são determinados considerando a legislação societária.
- No caso de empresas que adotam uma moeda funcional que não o Real em suas demonstrações financeiras, Lucros distribuíveis e JCP deveriam ser calculados com base no valor em moeda estrangeira.
- Este lucro será maior ou menor do que o lucro de uma empresa que adote como moeda funcional o Real, em função da variação cambial.
- As disposições da IN 1.700 e a maneira como esta disciplinou a matéria, indicam que a Receita Federal provavelmente terá como ponto de partida as demonstrações financeiras em Reais, o que pode gerar questionamentos, dependendo do procedimento adotado pela empresa.

26 de abril de 2019

Obrigado pela atenção.

[sergio.andre@sarocha.com.br](mailto:sergio.andre@sarocha.com.br)