

ATIVO IMOBILIZADO SEGUNDO AS NORMAS IFRS

PERMANENT ASSETS UNDER IFRS

Daniel de Mattos Camargo (UNISEPE/FVR)
Anderson Gomes (UNISEPE/FVR)
Maria Aparecida Lameu (UNISEPE/FVR)
Marise Gonçalves de Oliveira (UNISEPE/FVR)
Agnaldo Brabo Furtado (UNISEPE/FVR)
Igor Gabriel Lima (UNISEPE/FVR)

RESUMO

Este artigo tem o objetivo de traçar um breve estudo das normas internacionais de contabilidade, interpretadas e emitidas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e em algumas situações comparar com as normas fiscais em vigor no Brasil, no que tange ao Ativo Imobilizado. O objeto do estudo e pesquisa foi a *International Accounting Standards 16* (IAS 16) traduzida no Brasil pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis 27 (CPC 27) e sua aplicação no ativo imobilizado das empresas, não é objetivo deste artigo a imersão aprofundada nos normas internacionais de contabilidade e fiscais, mas uma abordagem simples e objetiva das normas internacionais de contabilidade aplicadas ao Ativo Imobilizado das entidades jurídicas brasileiras, conceituando o que é ativo imobilizado conforme as *International Financial Reporting Standards* (IFRS), as mutações ocorridas em seu valor justo com aplicação dos processos de depreciação, baixa e os testes de redução a valor recuperável de ativos. Em alguns casos foram demonstrados exemplos práticos da aplicação do ICPC 27, casos específicos, e a citação do uso de outros ICPC's aplicados a demonstração das mutações ocorridas no ativo imobilizado. O resultado do trabalho indica a importância e a relevância da implantação das normas internacionais de contabilidade no Brasil e seu papel de transparência para apresentação de relatórios contábeis fidedignos.

Palavras Chave: Imobilizado. CPC. IFRS.

ABSTRACT

This article aims to trace a brief study of international accounting standards, interpreted and issued by the Accounting Pronouncements Committee (CPC) and in some cases compare with the tax regulations in force in Brazil, with respect to the Fixed Assets. The object of the study and research was the International Accounting Standards 16 (IAS 16) translated in Brazil by the Brazilian Accounting Pronouncements Committee 27 (CPC 27) and its application in property companies, is not the purpose of this article thorough immersion in international standards accounting and tax, but a simple and objective approach to international accounting standards applied to the fixed assets of Brazilian legal entities, conceptualizing what's fixed assets in accordance with the International Financial Reporting Standards (IFRS), the changes occurring in their fair value with application of depreciation processes, low and reduction tests the recoverable value of assets. In some cases had practical examples of the application of ICPC 27, specific cases, and to quote the use of other ICPC's applied to the statement of changes occurring in property. The result of the study indicates the importance and relevance of the implementation of international accounting standards in Brazil and its role of transparency for presentation of reliable financial reports.

Key Words: Permanent Assets, CPC. IFRS.

1. INTRODUÇÃO

As normas IFRS tem o intuito de padronizar, harmonizar e facilitar o entendimento dos relatórios contábeis, em meados de 2001 com a substituição do *International Accounting Standards Committee* (IASC) pelo *International Accounting Standards Board* (IASB) as IAS começaram a ser substituídas pelas IFRS. No Brasil o processo de convergência para emissão de relatórios contábeis pelas normas IFRS começou através da substituição da lei 6.404/76 (“lei das S.A”) pela lei número 11.638 de 2007, que tornou o CPC responsável por traduzir, interpretar e adaptador as normas IFRS no Brasil. O grupo de contas do Ativo Imobilizado, principalmente em empresas industriais, é um dos grandes responsáveis pela geração de receitas às empresas e representa grande parte dos valores registrados no ativo, dentro do contexto IFRS, abordarei a pesquisa bibliográfica documental, afim de obter um conhecimento teórico das normas emitidas pelo CPC 27. As normas foram emitidas em 1º de janeiro de 2011, a estrutura conceitual IAS 16 prescreve o tratamento contábil para o Ativo Imobilizado esta estrutura foi interpretada e adaptada no Brasil pelo ICPC 27 aprovado em 26 de junho de 2009 e publicado em 31 de julho de 2009.

Para Matarazzo (2008 p.135) “As demonstrações financeiras devem ser preparadas para a análise, da mesma forma que um paciente que vai submeter-se a exames médicos.”.

As demonstrações financeiras devem ser fácil entendimento às pessoas que possuam um conhecimento pelo menos básico da análise de demonstrações financeiras, facilitando a comparabilidade das informações.

2. Ativo Imobilizado

Com a adoção das normas internacionais de contabilidade, as empresas brasileiras devem basear-se nos pronunciamentos contábeis emitidos pelo CPC27 para contabilização e emissão de seus relatórios contábeis relativos ao ativo imobilizado, se levarmos em consideração o regulamento do Imposto de Renda (IR) é possível analisar que em comparabilidade com os procedimentos adotados, o CPC propõe uma análise mais transparente das mutações do ativo fixo de uma empresa, evidenciando de maneira mais próxima da realidade essas mutações ocorridas no patrimônio físico das entidades. A adoção das normas CPC torna a informação mais acessível e precisa, facilitando a comparabilidade das informações em nível de mercado internacional.

O grupo de contas do Ativo Imobilizado representa um grupo de contas significativo, representando grande parte dos ativos de uma empresa, sua gestão eficiente é de grande importância para saúde econômica de uma empresa e captação de recursos.

Segundo o CPC 27 define-se o Ativo Imobilizado como,

Ativo imobilizado é o item tangível que:

- (a) é mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos; e
- (b) se espera utilizar por mais de um período.

Correspondem aos direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da entidade ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram a ela os benefícios, os riscos e o controle desses bens. (CPC 27)

Segundo a lei 11.638 de 28 de dezembro de 2007, o ativo permanente será dividido em investimentos, imobilizado, intangível e diferido, a definição de ativo imobilizado segundo a referida lei é:

[...]Art. 179

IV – no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens; [...]

Iudícibus (2000, pg. 187) cita em Teoria da Contabilidade que duas condições são necessárias para caracterizar um Ativo Tangível: possibilidade de ser utilizado nas operações normais da empresa e possuir um ciclo de capacidade normalmente superior a um ciclo operacional.

O Ativo imobilizado é todo bem tangível, que tenha expectativa de gerar algum retorno financeiro a entidade e com estimativa de uma vida útil de mais de um período contábil e que a empresa detenha o controle econômico do bem. O Ativo Imobilizado costuma representar grande parte dos Ativos de empresas industriais e de agronegócio, geralmente representado por equipamentos, parques industriais, maquinário agrícola e propriedades.

Reconhecimento do ativo Imobilizado segundo o CPC 27:

O custo de um item de ativo imobilizado deve ser reconhecido como ativo se, e apenas se:

- (a) for provável que futuros benefícios econômicos associados ao item fluirão para a entidade; e
- (b) o custo do item puder ser mensurado confiavelmente.

O ativo imobilizado deverá ser reconhecido pelo seu valor de custos, somados aos custos necessários para que este seja colocado em operação.

O custo de um item do ativo imobilizado compreende:

- (a) seu preço de aquisição, acrescido de impostos de importação e impostos não recuperáveis sobre a compra, depois de deduzidos os descontos comerciais e abatimentos;
- (b) quaisquer custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo no local e condições necessárias para o mesmo ser capaz de funcionar da forma pretendida pela administração;
- (c) a estimativa inicial dos custos de desmontagem e remoção do item e de restauração do local (sítio) no qual este está localizado. Tais custos representam a obrigação em que a entidade incorre

quando o item é adquirido ou como consequência de usá-lo durante determinado período para finalidades diferentes da produção de estoque durante esse período.

Para reconhecimento e mensuração dos custos de um ativo imobilizado, segundo o CPC 27, devemos considerar não somente os custos de aquisição do bem, mas também os custos necessários para que este seja colocado em operação, os custos de desmontagem quando o ativo imobilizado for desmontado para restauração do local de sua localização, ou quando necessária para produção de outros estoques durante este período.

Levando em consideração as normas emitidas pelo CPC 27, a exemplo de uma indústria, a escrituração de um ativo Imobilizado adquirido para seu parque industrial deverá ser registrada em seu ativo pelo seu custo de aquisição, somados aos custos de importação, impostos incidentes, custos de montagem e desmontagem nos casos necessários para manutenção das instalações ou para adequação a produção de outros estoques.

3. Método da reavaliação

O pronunciamento contábil CPC 27 também orienta sobre os métodos de reavaliação dos bens do ativo imobilizado, e quando permitido em lei o pronunciamento permite que o valor justo do bem possa ser mensurado pelo seu valor reavaliado, deduzidas a depreciação e as perdas a valor recuperável acumuladas subsequentes, desde que este valor possa ser mensurado confiavelmente.

Referente a depreciação do ativo reavaliado o CPC 27 dispõe que a depreciação acumulada deve ser:

(a) atualizada proporcionalmente à variação no valor contábil bruto do ativo, para que esse valor, após a reavaliação, seja igual ao valor reavaliado do ativo. Esse método é frequentemente usado quando o ativo é reavaliado por meio da aplicação de índice para determinar o seu custo de reposição (ver Pronunciamento Técnico CPC 46); ou (Alterada pela Revisão CPC 03)

(b) eliminada contra o valor contábil bruto do ativo, atualizando-se o valor líquido pelo valor reavaliado do ativo. Esse método é frequentemente usado para edifícios.

A reavaliação do ativo imobilizado deverá ser efetuada sempre que seu valor contábil diferir do valor material, este processo causará modificação no valor justo do bem, impactando diretamente no valor depreciável.

4. Depreciação

É sabido que durante o período de vida útil de um bem, este tem a capacidade de gerar benefícios econômicos a empresa, e que com passar do tempo este bem perde em parte ou totalmente esta capacidade de gerar estes benefícios

econômicos, esta perda de capacidade influencia no valor contábil do bem, esta perda da capacidade de gerar receitas pode ser mensurada durante o período de vida útil do bem utilizando-se da depreciação.

Definição da Receita Federal do Brasil referente a depreciação:

A depreciação de bens do ativo imobilizado corresponde à diminuição do valor dos elementos ali classificáveis, resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza ou obsolescência normal.

Depreciação segundo o CPC 27:

Depreciação é a alocação sistemática do valor depreciável de um ativo ao longo da sua vida” onde a definição de valor de depreciável é “o custo de um ativo ou outro valor que substitua o custo, menos o seu valor residual.

Analisando a definições da Receita Federal e do CPC 27 podemos definir que a depreciação é redução do valor do Ativo Imobilizado devido ao desgaste com base no uso esperado, desgaste físico normal esperado, obsolescência técnica ou comercial ou limites legais ou semelhantes no uso do ativo. O tempo de vida de útil do bem é estimado com base na estimativa de tempo de produção que este bem esteja disponível para uso do ativo pela entidade, se considerarmos a tabela da receita federal disponível no Regulamento do Imposto de Renda/99 (RIR/99), podemos verificar que as taxas de depreciação aceitas fiscalmente podem não evidenciar a realidade das mutações ocorridas no Ativo Imobilizado.

Com a instrução normativa da Secretaria da Receita Federal (SRF) Nr. 162, de 31 de Dezembro de 1998 a Receita Federal define as cotas de depreciação a serem registradas na escrituração contábil das pessoas jurídicas, no regulamento do imposto de renda, o decreto 3000 de 26 de março de 2009 da receita federal regulamenta a depreciação dos bens do ativo imobilizado, permitindo em alguns casos a depreciação acelerada do bem.

Ainda que não aceitas pela receita federal para apuração de impostos, estas normas evidenciam o valor real depreciável do bem e o valor acumulado já depreciado a ser apresentado nas demonstrações financeiras.

Segundo o CPC 27 ao final de cada exercício deve ser revisto o método de depreciação aplicado a um ativo, podendo ser utilizados vários métodos para calcular e apropriar a depreciação de um bem do Ativo Imobilizado:

Vários métodos de depreciação podem ser utilizados para apropriar de forma sistemática o valor depreciável de um ativo ao longo da sua vida útil. Tais métodos incluem o método da linha reta, o método dos saldos decrescentes e o método de unidades produzidas. A depreciação pelo método linear resulta em despesa constante durante a vida útil do ativo, caso o seu valor residual não se altere. O método dos saldos decrescentes resulta em despesa decrescente durante a vida útil. O método de unidades produzidas resulta em despesa baseada no uso ou produção esperados. A entidade seleciona o método que melhor reflita o padrão do consumo dos benefícios econômicos futuros esperados incorporados no ativo.

Esse método é aplicado consistentemente entre períodos, a não ser que exista alteração nesse padrão. (CPC 27).

A entidade deverá utilizar-se do método que possa refletir de uma melhor maneira o consumo dos benefícios econômicos gerados pelo ativo, nos casos em que houver uma mudança significativa da expectativa de consumo dos benefícios econômicos futuros esperados do Ativo, a entidade deverá registrar estas mudanças conforme o CPC 23.

Os custos de depreciação devem ser reconhecidos no resultado, a menos que o equipamento seja utilizado na produção de outro ativo, nesses casos os benefícios econômicos gerados pela utilização deste bem deverão ser alocados ao valor contábil do bem produzido.

Tomando como exemplo uma máquina utilizada na produção de estoques, a depreciação resultante da utilização deste equipamento deverá ser alocada ao custo do estoque da empresa.

A estimativa da vida útil do bem será definida conforme a utilidade prevista do bem pela entidade.

Tratamento da revisão do método de depreciação segundo CPC 27:

O método de depreciação aplicado a um ativo deve ser revisado pelo menos ao final de cada exercício e, se houver alteração significativa no padrão de consumo previsto, o método de depreciação deve ser alterado para refletir essa mudança. Tal mudança deve ser registrada como mudança na estimativa contábil, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro.

A cada tratamento contábil estabelecido pelo CPC pode ser notar a preocupação das normas contábeis internacionais em evidenciar a com transparência a cada alteração ocorrida no ativo imobilizado, sempre que alterações significativas no padrão de consumo previsto a entidade deverá registrar tal mudança conforme o pronunciamento contábil CPC 23, informando com deve-se agir ao alterar o método de depreciação do ativo.

5. Baixa de Ativo Imobilizado

Sempre que houver a alienação ou não houver mais expectativas de geração de benefícios econômicos deve haver a baixa do valor contábil do ativo imobilizado, sendo que os ganhos ou as perdas decorrentes da baixa do imobilizado devem ser reconhecidos no resultado, salvo quando o CPC 06 exigir outra forma em operação venda ou leaseback.

O CPC 27 no item 68 orienta também quanto a entidade que normalmente vende ativos imobilizados mantidos para aluguel a terceiros, porém este tópico não será abordado neste artigo. Existem várias formas de alienação do Ativo Imobilizado, para determinar a data de alienação do item, a entidade deve aplicar os critérios do CPC 30 ou CPC 06.

Nos casos de substituição de parte de um item do ativo imobilizado, devemos aplicar os critérios do item 70 do CPC 27:

Se, de acordo com o princípio do reconhecimento previsto no item 7, a entidade reconhecer no valor contábil de um item do ativo imobilizado o custo de substituição de parte do item, deve baixar o valor contábil da parte substituída, independentemente de a parte substituída estar sendo depreciada separadamente ou não. Se a apuração desse valor contábil não for praticável para a entidade, esta pode utilizar o custo de substituição como indicador do custo da parcela substituída na época em que foi adquirida ou construída.

De acordo com item 70, a parte substituída de um ativo imobilizado deverá ser baixada do custo total do Ativo.

71. Os ganhos ou perdas decorrentes da baixa de um item do ativo imobilizado devem ser determinados pela diferença entre o valor líquido da alienação, se houver, e o valor contábil do item.

Para determinar os valores de ganhos ou perdas resultantes da baixa de um ativo imobilizado, deve-se efetuar pela diferença entre o valor líquido da alienação, e se houver, pelo valor contábil do bem.

72. A importância a receber pela alienação de um item do ativo imobilizado deve ser reconhecida inicialmente pelo seu valor justo. Se esse pagamento for a prazo, a consideração recebida deve ser reconhecida inicialmente pelo valor equivalente a vista (ver os Pronunciamentos Técnicos CPC 12 – Ajuste a Valor Presente e CPC 08 – Custos de Transação e Prêmios na Emissão de Títulos e Valores Mobiliários). A diferença entre o valor nominal da remuneração e seu valor presente deve ser reconhecida como receita de juros, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 30 – Receitas, refletindo o efetivo rendimento do valor a receber.

No caso da alienação de um bem, o valor a receber referente a este procedimento deverá ser reconhecido ao valor justo do ativo inicialmente. Há de observar que os pronunciamentos contábeis, estabelecem de forma desagregada os procedimentos de contabilização, normatizando em pronunciamentos específicos para demonstração contábil, podemos observar em na citação acima os casos de pagamentos a prazo, onde deve-se observar o pronunciamentos contábeis CPC 12 e CPC 08, a diferença entre o valor nominal da remuneração e o valor presente devem ser reconhecidos como receitas de juros, observando o pronunciamento contábil CPC30.

6. Redução a valor recuperável de ativos

Para determinar o valor recuperável de ativos o ICPC 27 indica as instruções do CPC 01 que determinar as normas a serem utilizadas:

O ativo está desvalorizado quando seu valor contábil excede seu valor recuperável. Os itens 12 a 14 descrevem algumas indicações

de que essa perda possa ter ocorrido. Se qualquer dessas situações estiver presente, a entidade deve fazer uma estimativa formal do valor recuperável. Exceto conforme descrito no item 10, este Pronunciamento Técnico não requer que a entidade faça uma estimativa formal do valor recuperável se não houver indicação de possível desvalorização. (CPC 01).

Com o passar do tempo um Ativo pode estar registrado na contabilidade, com um valor superior ao seu valor recuperável, um exemplo claro são equipamentos tecnológicos como computadores e periféricos que rapidamente tornam-se obsoletos ou perdem grande parte de seu valor de mercado em pouco tempo, também podemos dar o exemplo de equipamentos que são utilizados por mais de um turno e tem a sua depreciação acelerada. De acordo com o CPC 01 a cada exercício a empresa deverá realizar os testes de *impairment* de seus ativos e caso haja verificado perda no valor destes Ativos deverão ser efetuados os devidos ajustes.

7. Conclusão

A adoção das normas contábeis internacionais permite as empresas brasileiras ingressarem em uma tendência mundial de padronização da normatização contábil, embora nossa legislação fiscal não aceite todos os procedimentos contábeis emitidos pelo CPC para apuração de impostos, ainda assim é um ganho para as empresas brasileiras. A padronização dos relatórios contábeis é uma necessidade inevitável às empresas, sendo que partir de 2007 por força de lei as sociedades por ações foram obrigadas a demonstrar seus relatórios financeiros conforme as normas internacionais de contabilidade.

Este movimento de criar um padrão internacional de apresentação de relatórios contábeis deve-se a globalização do mercado, e eleva as empresas brasileiras a um novo nível de na demonstração de seus demonstrativos.

A utilização nas normas emitidas pelo CPC torna as informações fidedignas, pois para cada ramo de negócio pode-se aplicar normas específicas para o setor.

O CPC 27 aliado aos demais CPC's evidenciam as mutações ocorridas no patrimônio físico das empresas de uma maneira mais próxima a da realidade, permitindo através dos métodos de reavaliação de ativos e da avaliação a valor recuperável de ativos a mensuração do valor justo do bem.

O artigo atingiu o seu objetivo de comentar de forma clara, simples e objetiva, os procedimentos adotados pelo CPC para evidenciar a evolução das mutações ocorridas no ativo imobilizado.

É de grande avanço a contabilidade brasileira a adoção das normas internacionais de contabilidade.

Referências Bibliográficas

BRASIL, Lei nº 11.638/07. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm>. Acesso em: 12 Nov. 2014.

CPC - Comitê de Pronunciamentos Contábeis. CPC 01. Disponível em: <http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/27_CPC_01_R1_rev%2005.pdf>. Acesso em: 10 nov. 2014.

CPC - Comitê de Pronunciamentos Contábeis. CPC 27. Disponível em: <http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/316_CPC_27_rev%2003.pdf>. Acesso em: 10 nov. 2014.

IUDÍCIBUS, S. de. Teoria da Contabilidade. 6. Ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MATARAZZO, D. C. Análise financeira de balanços. São Paulo: Atlas, 2008.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Depreciação de bens do ativo imobilizado. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoajuridica/dipj/2002/pergresp2002/pr357a370.htm> Acesso em: 30/10/2014

_____. Instrução Normativa SRF nº 162 de 31 de dezembro 1998. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/ant2001/1998/in16298.htm>> Acesso em: 08/11/2014.