

FUNDAÇÃO DE ENSINO “EURÍPEDES SOARES DA ROCHA”  
CENTRO UNIVERSITÁRIO EURÍPEDES DE MARÍLIA – UNIVEM  
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

**ALLAN GUSTAVO DE MORAES  
PAULO RICARDO CORREIA CRUZ  
RAFAEL HENRIQUE FONSECA DE OLIVEIRA**

**RECUPERABILIDADE DE ATIVOS IMOBILIZADOS E INTANGÍVEIS:  
UMA COMPARAÇÃO ENTRE O CENÁRIO ANTERIOR E ATUAL ÀS  
ALTERAÇÕES OCORRIDAS COM AS LEIS 11.638/07 E 11.941/09;  
SEMELHANÇAS E DIVERGÊNCIAS**

MARÍLIA  
2012

ALLAN GUSTAVO DE MORAES  
PAULO RICARDO CORREIA CRUZ  
RAFAEL HENRIQUE FONSECA DE OLIVEIRA

RECUPERABILIDADE DE ATIVOS IMOBILIZADOS E INTANGÍVEIS:  
UMA COMPARAÇÃO ENTRE O CENÁRIO ANTERIOR E ATUAL ÀS  
ALTERAÇÕES OCORRIDAS COM AS LEIS 11.638/07 E 11.941/09;  
SEMELHANÇAS E DIVERGÊNCIAS

Trabalho de Curso apresentado ao Curso de Ciências Contábeis da Fundação de Ensino “Eurípedes Soares da Rocha”, mantenedora do Centro Universitário Eurípedes de Marília – UNIVEM, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador:  
Prof. LUIZ CARLOS MARTESSI  
VINHOLO

MARÍLIA  
2012

Cruz, Paulo Ricardo Correia; Moraes, Allan Gustavo de; Oliveira, Rafael Henrique Fonseca de

Recuperabilidade de Ativos Imobilizados e Intangíveis: uma comparação entre o cenário anterior e atual às alterações ocorridas com as leis 11.638/07 e 11.941/09; Semelhanças e Divergências / Paulo Ricardo Correia Cruz; Allan Gustavo de Moraes; Rafael Henrique Fonseca de Oliveira; orientador: Luiz Carlos Martessi Vinholo. Marília, SP: [s.n.], 2012.

71 f.

Trabalho de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) – Curso de Ciências Contábeis, Fundação de Ensino “Eurípedes Soares da Rocha”, mantenedora do Centro Universitário Eurípedes de Marília – UNIVEM, Marília, 2012.

1. Recuperabilidade 2. Ativos Imobilizados 3. Ativos Intangíveis

CDD: 657



FUNDAÇÃO DE ENSINO "EURÍPIDES SOARES DA ROCHA"  
Mantenedora do Centro Universitário Eurípides de Marília - UNIVEM  
Curso de Ciências Contábeis

Paulo Ricardo Correia Cruz - 44906-7  
Allan Gustavo de Moraes - 44446-4  
Rafael Henrique Fonseca de Oliveira - 44769-2

TÍTULO "RECUPERABILIDADE DE ATIVOS IMOBILIZADOS E INTANGÍVEIS:  
UMA COMPARAÇÃO ENTRE O CENÁRIO ANTERIOR E ATUAL ÀS ALTERAÇÕES  
OCORRIDAS COM AS LEIS 11.638/07 E 11.941/09; SEMELHANÇAS E  
DIVERGÊNCIAS "

Banca examinadora do Trabalho de Curso apresentada ao Programa de Graduação em  
Ciências Contábeis da UNIVEM, F.E.E.S.R. para obtenção do Título de Bacharel em  
Ciências Contábeis.

Nota:

9,0 (Aprovado)

ORIENTADOR:

  
Lutz Carlos Marressi Vinholetto

1º EXAMINADOR:

  
Lutz Otavio Simoes

2º EXAMINADOR:

  
Rogerio Canacro

Marília, 27 de novembro de 2012.

*A Todos aqueles que de alguma forma participaram e contribuíram conosco em nossa jornada por estes quatro anos, em especial aos nossos amigos Marcus e Patrícia.*

## AGRADECIMENTOS

Agradecemos a todos os colegas de classe e funcionários da Fundação de Ensino “Eurípedes Soares da Rocha”.

Agradecemos de modo particular:

A nossas famílias;

Aos amigos Marcus Longon e Patrícia Marini, pela amizade e companheirismo durante todo o período do curso;

Ao prof. Luiz Carlos Martessi Vinholo, pelo auxílio e orientação na elaboração e sucesso deste trabalho;

A todos os professores, em especial prof. Alexandre, prof. Mário, prof. Khristoferson e o prof. Luís Otávio “Breda”;

A Deus, que nos cedeu a capacidade de poder desfrutar destes quatro anos com saúde e perseverança;

Ao Marquinho do Pura Mania pelos aperitivos e pela camaradagem nos intervalos de aula.

“Dominar a si mesmo é vitória maior do que derrotar milhares em uma batalha”

Buda Sakyamuni

CRUZ, Paulo Ricardo Correia. MORAES, Allan Gustavo de. OLIVEIRA, Rafael Henrique Fonseca de. **Recuperabilidade de Ativos Imobilizados e Intangíveis: uma comparação entre o cenário anterior e atual às alterações ocorridas com as leis 11.638/07 e 11.941/09; Semelhanças e Divergências.** 2012. 71 f. Trabalho de Curso (Bacharelado em Ciências Contábeis) – Centro Universitário Eurípides de Marília, Fundação de Ensino “Eurípides Soares da Rocha”, Marília, 2012.

## RESUMO

O objeto do presente trabalho é realizar uma abordagem nas mudanças ocorridas com a publicação das leis 11.638/07 e 11.941/09, cujo objetivo foi realizar a convergência das normas e práticas contábeis brasileiras às internacionais. Nele, enfatizamos as mudanças ocorridas nos ativos imobilizados e intangíveis, que formam a base da estrutura de qualquer empresa, e cujos componentes são utilizados na geração de benefícios econômicos futuros, sendo de grande importância na estrutura de uma empresa. Muitas vezes, por conta do cenário anterior da contabilidade brasileira, os elementos destes grupos não refletiam sua real situação econômica, basicamente por conta da prioridade existente nas normas e práticas contábeis brasileiras em atender os aspectos legais das operações. Com o processo de adequação das normas e práticas contábeis brasileiras às internacionais, buscou-se priorizar nos registros contábeis a natureza econômica das operações. E com essa prioridade, atestar a recuperabilidade dos valores registrados nos ativos imobilizados e intangíveis, através da aplicação do Teste de Recuperabilidade (*impairment test*), foi apenas um reflexo do objetivo do processo de convergência, por demonstrar a real posição econômica de um ativo em determinado momento.

**Palavras-chave:** Recuperabilidade. Ativos Imobilizados. Ativos Intangíveis.

CRUZ, Paulo Ricardo Correia. MORAES, Allan Gustavo de. OLIVEIRA, Rafael Henrique Fonseca de. **Recuperabilidade de Ativos Imobilizados e Intangíveis: uma comparação entre o cenário anterior e atual às alterações ocorridas com as leis 11.638/07 e 11.941/09; Semelhanças e Divergências.** 2012. 71 f. Trabalho de Curso (Bacharelado em Ciências Contábeis) – Centro Universitário Eurípides de Marília, Fundação de Ensino “Eurípides Soares da Rocha”, Marília, 2012.

#### ABSTRACT

The object of this paper is to perform a approach in the changes that have occurred with the publication of the Law 11,638/07 and 11,941/09, whose objective was to perform the convergence of standards and accounting practices the brazilian international. Therein, we emphasize the changes occurring in fixed assets and intangible, that form the basis of the structure of any company, and whose components are used in the generation of future economic benefits and is of great importance in the structure of a company. Many times, on account of the previous scenario of brazilian accounting, the elements of these groups not reflected their real economic situation, basically for the account of priority in existing standards and Brazilian accounting practices in serving the legal aspects of operations. With the procedure of adjustment of rules and accounting practices the brazilian international, we attempted to prioritize in the accounting records to the economic nature of the operations. And with that priority, attest the recoverability of values recorded in fixed assets and intangible assets through the application of the Test of recoverability (impairment test), was just a reflection of the objective of the process of convergence, for showing the real economic position of an asset at a certain moment.

**Keywords:** Recoverability. Fixed Assets. Intangible Assets.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABRASCA: Associação Brasileira de Empresas de Capital Aberto  
APIMEC: Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais  
BACEN: Banco Central do Brasil  
BOVESPA: Bolsa de Valores de São Paulo  
CAE: Comissão de Assuntos Econômicos  
CFC: Conselho Federal de Contabilidade  
COFINS: Contribuição para Financiamento da Seguridade Social  
CPC: Comitê de Pronunciamentos Contábeis  
CRC: Conselho Regional de Contabilidade  
CSLL: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido  
CVM: Comissão de Valores Mobiliários  
DFC: Demonstração dos Fluxos de Caixa  
DOAR: Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos  
DVA: Demonstração de Valor Adicionado  
FIPECAFI: Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras  
IAS: *Impairment of Assets*  
IASB: *International Accounting Standards Board*  
IBAI: Instituto Brasileiro de Auditores Independentes  
IBRACON: Instituto dos Auditores Independentes do Brasil  
ICMS: Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços  
ICPB: Contadores Públicos do Brasil  
ICPC: Interpretação Técnica do Comitê de Pronunciamentos Contábeis  
IFRS: Normas Internacionais de Relatório Financeiro  
IR: Imposto sobre a Renda  
ITBI: Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis  
LALUR: Livro de Apuração do Lucro Real  
NBC: Normas Brasileiras de Contabilidade  
NBC – P: Normas Brasileiras de Contabilidade – Profissionais  
NBC – T: Normas Brasileiras de Contabilidade – Técnicas  
PCLD: Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa

PIS: Programa de Integração Social

PL: Projeto de lei

RIR: Regulamento do Imposto de Renda

SUSEP: Superintendência de Seguros Privados

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	14
<b>CAPÍTULO 1 – CENÁRIO ANTERIOR .....</b>	<b>15</b>
1.1 História da Contabilidade .....	15
1.2 A Contabilidade no Brasil.....	16
1.2.1 A Lei das S/A (6.404/76).....	18
1.2.2 Impactos Promovidos Pela Lei das S/A na Contabilidade .....	18
1.3 A Contabilidade e o Mercado .....	20
1.3.1 Papel da CVM .....	20
1.3.2 Papel do Ibracon .....	21
1.3.3 Papel das Empresas de Auditoria .....	22
1.4 Necessidade de Adequação da Contabilidade Brasileira às Normas Internacionais ..	22
1.4.1 Projeto e Aprovação da Lei 11.638/07 .....	23
1.4.2 Medida Provisória 449/08, Convertida Na Lei 11.941/09.....	24
1.4.3 Principais Mudanças Promovidas Pelas Leis 11.638/07 e 11.941/09 .....	24
<b>CAPÍTULO 2 – AVALIAÇÃO E CLASSIFICAÇÃO DE ATIVOS IMOBILIZADOS E</b>	<b>26</b>
<b>INTANGÍVEIS.....</b>	<b>26</b>
2.1 Ativo .....	26
2.1.1 Conceitos e Definições .....	26
2.1.2 Recuperabilidade de Ativos.....	28
2.1.3 Reavaliação de Ativos .....	28
2.2 Ativo Imobilizado .....	29
2.2.1 Conceitos e Definições .....	29
2.2.2 Critérios de Avaliação .....	30
2.2.3 Classificações .....	30
2.2.3.1 Unidade de Propriedade.....	31
2.2.3.2 Bens Corpóreos de Propriedade de Terceiros.....	32
2.2.4 Composição do Custo de Aquisição .....	32
2.2.3.4 Operações de Aquisição a Longo Prazo .....	34
2.2.3.5 Recuperação de Impostos .....	34
2.2.4 Depreciação .....	35
2.2.4.1 Conceito.....	35
2.2.4.2 Cálculo da Depreciação .....	36
2.2.4.2.1 Vida Útil e Vida Econômica.....	36
2.2.4.2.2 Valor Depreciável e Valor Residual .....	36
2.2.4.3 Taxas de Depreciação .....	37
2.2.4.4 Critérios de Mensuração da Depreciação .....	37
2.2.4.5 Métodos da Depreciação .....	37
2.2.4.5.1 Métodos de Quotas Constantes.....	38
2.2.4.5.2 Método da Soma dos Dígitos do Ano .....	38
2.2.4.5.3 Método de Unidades Produzidas .....	39
2.2.4.5.4 Método de Horas de Trabalho .....	39
2.2.4.5.5 Método do Benefício Gerado.....	39
2.2.4.6 Depreciação Acelerada.....	40
2.2.5 Custos Subsequentes .....	41

2.2.5.1	Gastos de Capital .....	41
2.2.5.2	Gastos do Período .....	41
2.2.5.3	Substituição de Peças .....	41
2.2.6	Reconhecimento de Perda por Desvalorização .....	42
2.2.7	Baixa de Ativos Imobilizados.....	43
2.2.8	Divulgação.....	43
2.2.9	Custo Atribuído (Avaliação Inicial) do Imobilizado (ICPC 10) .....	43
2.2.9.1	O Custo Atribuído ( <i>Deemed Cost</i> ) .....	43
2.2.9.2	Metodologia de Aplicação.....	44
2.2.9.3	Contabilização .....	44
2.2.9.4	Avaliadores, Laudos de Avaliação e Aprovação.....	45
2.3	Ativo Intangível .....	46
2.3.1	Conceitos e Definições .....	46
2.3.2	Critérios de Avaliação .....	46
2.3.3	Classificações e Reconhecimento.....	46
2.3.4	Composição do Custo de Aquisição.....	47
2.3.4.1	Ágio Derivado da Expectativa de Rentabilidade Futura ( <i>Goodwill</i> ).....	48
2.3.5	Amortização.....	49
2.3.5.1	Efeitos Fiscais.....	49
2.3.6	Gastos Subsequentes .....	50
2.3.7	Reconhecimento de Perda por Desvalorização .....	50
2.3.8	Baixa de Ativos Intangíveis.....	51
2.3.9	Divulgação.....	51
CAPÍTULO 3 – O TESTE DE RECUPERABILIDADE ( <i>IMPAIRMENT TEST</i> ).....		52
3.1	Objetivo .....	52
3.2	Aplicação do Teste de Recuperabilidade.....	52
3.2.1	Periodicidade.....	52
3.2.2	Elementos Sujeitos ao Teste de Recuperabilidade.....	53
3.2.3	Obrigatoriedade.....	53
3.2.4	Evidências de Desvalorização de um Ativo.....	54
3.2.5	Mensuração do Valor Recuperável de um Ativo .....	56
3.2.5.1	Unidade Geradora de Caixa .....	56
3.2.5.2	Mensuração do Valor Líquido de Venda .....	57
3.2.5.3	Mensuração do Valor em Uso.....	57
3.2.6	Aplicação em Ativos Reavaliados.....	58
3.2.7	Registro da Aplicação do Teste de Recuperabilidade.....	59
3.2.8	Contabilização.....	60
3.2.8.1	Efeitos Fiscais da Contabilização.....	60
3.2.8.2	Efeitos sobre a Depreciação, Amortização ou Exaustão do Ativo.....	60
3.2.8.3	Divulgação dos Critérios Utilizados Para a Contabilização.....	61
3.2.9	Reversão da Perda por Desvalorização .....	61
CAPÍTULO 4 – SEMELHANÇAS E DIFERENÇAS.....		62
4.1	Estrutura de Ativo .....	62
4.2	Primazia da Essência sobre a Forma.....	62
4.2.1	Exemplo de Aplicação da Primazia da Essência sobre a Forma.....	63
4.3	Ativo Imobilizado .....	63
4.3.1	Depreciação .....	64

4.3.2	Recuperabilidade e Reavaliação de Ativos Imobilizados .....	64
4.4	Ativo Intangível .....	64
4.4.1	Recuperabilidade de Ativos Intangíveis .....	65
4.5	Teste de Recuperabilidade .....	65
CONSIDERAÇÕES FINAIS .....		67

## INTRODUÇÃO

A convergência das normas e práticas contábeis brasileiras às internacionais é um grande desafio que surgiu para a classe contábil. E, de fato, a promulgação das leis 11.638/07 e 11.941/09 são somente a ponta do iceberg das demais mudanças que estão por vir.

Já que a missão da contabilidade é gerar informações úteis para o seus usuários, a promulgação destas leis e o processo de convergência às normas internacionais se mostram necessários, em virtude da globalização dos mercados, e a consequente necessidade de interpretação das informações econômicas em nível mundial.

Sendo assim, buscamos através deste trabalho mostrar algumas alterações trazidas pelas leis supra citadas, com ênfase na recuperabilidade de ativos imobilizados e intangíveis, que sem dúvidas formam o pilar das operações econômicas das empresas.

Estes dois subgrupos do ativo são compostos pelos bens e direitos utilizados para a geração de outros benefícios econômicos futuros. Portanto, procuramos abordar neste trabalho o tratamento contábil do antes e depois das alterações ocorridas com a promulgação das leis 11.638/07 e 11.941/09, bem como a mudança de filosofia ocorrida, onde a natureza da operação é priorizada em relação à sua forma legal.

## **CAPÍTULO 1 – CENÁRIO ANTERIOR**

### **1.1 História da Contabilidade**

Com a necessidade de proteção de posses e interpretação dos fatos ocorridos referentes ao objeto material do homem, a contabilidade em sua essência vem sendo desenvolvida desde a era medieval da civilização, onde o homem deixa a prática de perseguição a animais de lado e volta-se a organização da agricultura e pastoreio.

Em virtude desta troca de atividades, surge a necessidade de separação do uso do solo, e isso faz com que ocorra um rompimento na vida comunitária, estabelecendo divisões e senso de propriedade. Sendo assim, cada pessoa passa a criar sua riqueza individual, e o legado deixado por ela em seu momento de morte passa a não mais ser dissolvido, ficando como herança aos filhos ou parentes, sendo denominada com o termo “patrimônio”. Nesta época, o registro mais utilizado pelo homem era o inventário, onde o homem, através de objetos, pinturas ou outras formas registravam a quantidade de suas posses, fossem elas animais, metais, escravos, entre outros.

A origem da Contabilidade está diretamente ligada também com as atividades do comércio, em virtude da natureza das transações comerciais, que requeriam um acompanhamento e conseqüentemente maior controle. Tais registros já podiam ser encontrados na época das civilizações babilônicas e egípcias, por volta do ano 2.000 a.C., cujos governos já realizavam os registros da cobrança de impostos. Ainda na civilização egípcia, foram encontrados documentos periódicos, nos quais se confrontavam as receitas e despesas de determinado período. Era o princípio de utilização dos nossos atuais livros diários, balancetes, entre outros, bem como uma forma de aplicação do atual Princípio de Competência.

Em seguida, conforme o homem ia adquirindo uma quantidade maior de bens, em virtude de suas transações, aumentava-se a necessidade de registros para obter maior controle sobre sua situação patrimonial, e também avaliar as suas possibilidades de utilização e expansão de seu patrimônio. E o aumento da complexidade destas transações serviu também para o aprimoramento dos registros, como por exemplo, os registros encontrados em escritas realizadas pela República Romana, por volta do ano 200 a.C., que já segregavam as receitas e despesas em rendas, gastos, perdas, demonstrando-as de forma analítica.

Posteriormente, na Itália, com o princípio de surgimento e expansão da indústria e do sistema capitalista, assim como o desenvolvimento do comércio, especialmente na cidade de Veneza, foi-se utilizada uma espécie de livro caixa, onde os comerciantes registravam os recebimentos e pagamentos realizados. E todo este processo foi evoluindo de tal forma que, em 1494, é oficializado o método das partidas dobradas, já utilizado há algum tempo na sociedade italiana, e que fora publicado neste ano pelo frei Luca Pacioli. Este método compreende de certa forma os conceitos de débito e crédito que são utilizados contabilmente até os dias de hoje. Tal evolução requereu o surgimento de livros mais complexos, detalhando todas as contas das operações, em especial os custos, explicitados em suas várias classificações, tais como gastos gerais de fabricação, mão-de-obra direta, gastos com matéria-prima, etc. Na mesma época, a Itália foi o primeiro país a permitir o exercício da profissão somente a profissionais devidamente qualificados, assim como contribuiu de grande forma para o chamado período científico da contabilidade.

Seguindo a sua evolução, em 1809 é realizada, também na Itália, a primeira aula sobre a ciência contábil em uma universidade, ocorrida em uma época muito rica em publicações científicas sobre o tema. Não havia diferença significativa entre os conceitos de Administração e Contabilidade, sendo que este cenário foi mudando conforme os autores iam se aprofundando no assunto, até chegar o momento em que a Contabilidade foi definida não apenas como um método de registros, mas sim um instrumento básico de gestão.

No início do século XX, a escola europeia de contabilidade, cuja característica era considerada Patrimonialista (ênfase no patrimônio como objeto da ciência contábil), foi declinando, dando espaço para a escola norte-americana, cuja ênfase era dar praticidade aos processos contábeis, e que foi de grande importância para o desenvolvimento da Contabilidade e dos princípios contábeis, principalmente após o surgimento de grandes empresas multinacionais, que necessitavam de informações práticas e exatas para apresentação a seus acionistas. E com isso cada vez mais a ciência contábil foi se aperfeiçoando, até chegarmos ao modelo atual.

## **1.2 A Contabilidade no Brasil**

No Brasil, a história da contabilidade começa no início da época colonial, mais precisamente em 1549, com a criação dos armazéns alfandegários e a nomeação, por parte de Portugal, de Gaspar Lamego, como o primeiro Contador Geral de nossas terras, e, por

consequente, o responsável pelo controle dos armazéns. Posteriormente, no fim do século XIII, é expedida uma carta de lei, obrigando a todos os “guarda-livros” – denominação dada aos contadores na época – o registro na junta comercial.

No início do século XIX, com a vinda da Família Real Portuguesa para o nosso país, foram criados o Tesouro Nacional (ou Erário Régio), e também o Banco do Brasil. Diante deste cenário, que proporcionou um desenvolvimento comercial e social nunca antes visto, foi-se necessária a utilização de contadores para o controle da administração financeira e fiscal do governo da época. Em 1808, foi decretado pelo Príncipe Regente Dom João VI a obrigatoriedade da utilização do método das partidas dobradas, para que, segundo suas próprias palavras, “o método de escrituração e fórmulas de minha Real Fazenda não fique arbitrário à maneira de pensar de cada um dos contadores gerais”. Neste mesmo ano, o Príncipe também decretou sobre a oficialização das Aulas de Comércio, necessária para a formação dos profissionais designados para a escrituração das operações comerciais, designando o Sr. José Antônio Lisboa – Visconde de Cairu – como responsável pelo ensino desta ciência.

Em 1850, com a elaboração do código comercial brasileiro, fica definida a obrigatoriedade também da manutenção e escrituração dos livros contábeis pelos comerciantes, sendo que, cerca de vinte anos depois, a profissão de “guarda-livros” é oficialmente a primeira a ser regulamentada no Brasil, com a função de controlar as entradas e saídas de dinheiro da empresa, realizar a escrituração mercantil, os contratos, entre outros.

O primeiro curso superior de ciências contábeis só foi criado em 1945, com o intuito de desenvolver tecnicamente profissionais para a atuação nesta área, e um ano depois são criados o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), bem como os Conselhos Regionais de Contabilidade (CRC), com a finalidade de fiscalização do exercício da profissão contábil. Posteriormente, em 1981, o CFC estabeleceu as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC), que foram divididas em Técnicas (NBC - T) e Profissionais (NBC - P).

Outro fato que não pode ser deixado de lado é a promulgação da Lei 6.404/76, mais conhecida como a “Lei das S/A”.

### **1.2.1 A Lei das S/A (6.404/76)**

Em 15 de Dezembro de 1976, é promulgada no Brasil a lei 6.404, que passou a ser conhecida como “A Lei das S/A”. Sua finalidade é dispor sobre as sociedades por ações, porém o seu alcance foi bem maior.

A lei 6.404/76 veio para regulamentar também sobre os princípios contábeis, amplamente utilizados e divulgados pelos autores da escola norte-americana, e que também já eram de certa forma utilizados na escrituração contábil realizada no Brasil. Sendo assim, esta lei acabou por consagrar os princípios utilizados, assim como trazer outras contribuições, como separar os conceitos de contabilidade fiscal e comercial e também o aperfeiçoamento da apresentação dos resultados financeiros das empresas.

Apesar de ter sofrido grande influência da escola norte-americana, alguns conceitos contidos na lei tem origem na realidade brasileira da época, como por exemplo, a utilização do mecanismo de correção monetária.

Sua aplicação para os outros tipos de empresas que não fossem sociedades por ações foi estabelecida através do Decreto-Lei 1.598, de 26 de Dezembro de 1977, que alterou a legislação do imposto sobre a renda, e que continha em seu art. 67 inciso XI, cuja redação diz que “o lucro líquido do exercício deverá ser apurado, a partir do primeiro exercício social iniciado após 31 de dezembro de 1977, com observância das disposições da lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976”.

### **1.2.2 Impactos Promovidos Pela Lei das S/A na Contabilidade**

Como vimos, a Lei das S/A trouxe muitos impactos para a escrituração contábil realizada na época, com conceitos até então não utilizados. Mas sem dúvidas, o maior destaque deve ser dado às demonstrações financeiras, instituídas e detalhadas conforme o art. 176 da lei:

- Balanço Patrimonial;
- Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados;
- Demonstração do Resultado do Exercício;
- Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos;

A lei dispôs que estas demonstrações devem ser publicadas ao final de cada exercício social da empresa, que compreenderá o período de um ano, podendo este período coincidir ou não com o ano civil. Em seu conteúdo, devem estar demonstrados todos os fatos e operações ocorridos durante o exercício social, indicando a situação patrimonial e financeira da empresa ao fim deste período. Com a instituição do exercício social e das demonstrações financeiras, ficou facilitado a análise e as comparações de exercícios, visto que, nas demonstrações, é necessário que sejam publicados os valores referentes ao exercício-base e ao exercício imediatamente anterior.

Outro fator importante para a perfeita análise financeira das demonstrações, e que foi instituído pela lei, é a publicação de notas explicativas, cuja finalidade foi complementar as informações contidas nas demonstrações financeiras, assim como ampliar os esclarecimentos a respeito de seu conteúdo.

Com relação à escrituração, o art. 177 § 2º dispõe sobre a separação entre a escrituração contábil e fiscal:

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

Como fica claro o disposto no artigo citado, a escrituração fiscal deverá ser realizada em registros auxiliares, sem causar modificação na escrituração contábil que servirá de base para a elaboração das demonstrações contábeis.

E, por fim, a adoção dos princípios contábeis como norteadores para a escrituração contábil, conforme o caput do art. 177, e que são, segundo Sá (1979, p.20-22):

- I. Integridade – “Todos os fatos patrimoniais devem ser objeto de registro”;
- II. Potencialidade – “Os fenômenos que podem causar variações (...) e que se esperam em razões de indícios devem ser registrados como potencialidades”;
- III. Tempestividade – “Todos os registros devem ser correlativos e coerentes ao aludido tempo”;
- IV. Uniformidade – “Os fatos contábeis devem obedecer a um critério de registro que se mantenha sempre dentro dos mesmos padrões de coerência técnica”;

- V. Interdependência – “Os fatos patrimoniais existem em relação de permanente interdependência, de modo que o ocorrido sempre reproduza reflexos no tempo e no espaço”;
- VI. Hereditariedade – “Os fenômenos patrimoniais ocorrem promovendo sempre influências sobre os que no tempo ocorrerão”;

### **1.3 A Contabilidade e o Mercado**

Como vimos anteriormente, as principais mudanças trazidas com a promulgação da lei 6.404/76 tinham foco na elaboração e divulgação das demonstrações financeiras, e assim consequentemente melhorar as informações geradas sobre a situação econômico-financeira das empresas.

Embora historicamente o foco das informações geradas pela Contabilidade fosse o próprio dono do negócio e/ou empreendimento, com o decorrer do tempo esta situação foi mudando. Com o surgimento das relações de mercado, dos acionistas, dos investidores, credores, etc., o uso da Contabilidade no processo de transparência e obtenção de informações confiáveis sobre a situação econômico-financeira da empresa tornou-se indispensável.

Diante deste cenário, viu-se necessária a criação de vários órgãos e institutos com a finalidade de aperfeiçoar e disseminar os princípios contábeis, assim como evidenciar a confiabilidade dos dados inseridos na escrituração contábil das empresas. Algumas instituições que merecem lugar de destaque nesse cenário são a CVM – Comissão de Valores Mobiliários, o Ibracon – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, assim como as empresas de auditoria.

#### **1.3.1 Papel da CVM**

A CVM – Comissão de Valores Mobiliários é uma autarquia federal, instituída conforme o Art. 5º da lei nº 6.385, de sete de dezembro de 1976, vinculada ao Ministério da Fazenda, e administrada por um presidente e quatro diretores, sendo eles nomeados pelo Presidente da República e aprovados pelo Senado Federal.

Sua função primordial concentra-se na administração, regulamentação e fiscalização das atividades do mercado de valores mobiliários, garantindo o funcionamento regular e o fortalecimento deste mercado, e encontra-se entre suas atribuições o registro e a suspensão de

companhias abertas e de distribuições de valores mobiliários, o credenciamento de auditores independentes e o funcionamento e a organização das bolsas de valores.

É importante ressaltar que, diante de qualquer suspeita, a CVM pode iniciar um inquérito administrativo no qual há todo um processo, cujo objetivo é identificar o responsável pelas práticas ilegais, sendo que suas penalidades variam de uma simples advertência até a inabilitação para o exercício de atividades no mercado. Tal procedimento visa evitar e combater modalidades de fraude que criam situações irreais de oferta, demanda e preço de valores mobiliários negociados no mercado.

Sendo assim, resumidamente, podemos definir a CVM como o órgão controlador do mercado financeiro de ações e outros valores mobiliários.

### **1.3.2 Papel do Ibracon**

Constituído em 13 de dezembro de 1971, o Ibracon - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil surgiu da junção de dois institutos: o ICPB - Contadores Públicos do Brasil e o IBAI - Instituto Brasileiro de Auditores Independentes, com o objetivo de melhorar a estrutura e a representatividade dos auditores independentes e da profissão contábil, assim como auxiliar na criação e na divulgação de normas e procedimentos contábeis e de auditoria.

Após a quebra da bolsa de valores, ocorrida em 1970, houve uma necessidade de reestruturação do mercado de capitais no Brasil, e assim o Ibracon esteve presente neste momento, auxiliando na reestruturação. Mais tarde, quando a auditoria independente passou a ser obrigatória para as empresas de capital aberto, o instituto estava presente novamente.

Além disso, o Ibracon sempre manteve bons relacionamentos internacionais, sendo um exemplo destes relacionamentos a autorização com exclusividade para a tradução do livro Normas Internacionais de Relatório Financeiro (IFRS), emitidas pelo IASB (*International Accounting Standards Board*), que auxiliou e muito no processo de convergências das normas contábeis brasileiras às normas internacionais.

Em linhas gerais o Ibracon é a voz e a face da auditoria independente no Brasil e busca orientar e apoiar seus associados nos assuntos emergentes e relevantes.

### **1.3.3 Papel das Empresas de Auditoria**

Para atestar a veracidade das informações contidas nas demonstrações financeiras das empresas, é de fundamental importância o parecer de auditores independentes, que será considerado como um sinal de confiabilidade destas demonstrações. Ao atingir esse objetivo, a auditoria está indicando às pessoas interessadas que as demonstrações foram elaboradas utilizando-se de critérios e padrões aceitos no mercado e de acordo com a legislação em vigor.

Por se tratar de uma atividade dinâmica, e que está em constante mutação, os processos de auditoria devem buscar sempre o aperfeiçoamento. Para isso, há de se ressaltar a importância da atuação de entidades como a CVM e o Ibracon, que buscam a padronização dos procedimentos da área, e assim fortalecer o sistema de auditoria e o mercado de capitais, proporcionando maior segurança aos usuários das informações gerados nestes sistemas.

Caso encontre alguma irregularidade na elaboração das demonstrações financeiras de uma empresa, o auditor sempre deverá comunicá-las através de seu relatório, indicando também os seus decorrentes.

Portanto, ao contratar uma empresa de auditoria para realizar um exame em suas demonstrações financeiras, a entidade, independentemente de sua vinculação ao mercado financeiro, poderá apresentá-las a terceiros com a segurança de estar apresentando a sua verdadeira posição patrimonial e financeira, assim como a origem e a destinação de seus recursos em determinado período, conforme constará no parecer emitido pelos auditores.

## **1.4 Necessidade de Adequação da Contabilidade Brasileira às Normas Internacionais**

Com a entrada do Brasil no processo de globalização dos mercados, principalmente no de capitais, viu-se necessária a adequação da contabilidade brasileira às normas internacionais de contabilidade.

Esta situação não pode ser considerada como um privilégio do Brasil, pois, com o processo de globalização, a mudança no fluxo de capitais no mundo inteiro e com informações sendo obtidas praticamente em tempo real, houve um aumento na “demanda da comparabilidade nos relatórios contábeis das entidades de diferentes países (LOPES, 2008)”. Com isso, surgiu a necessidade de adequação às normas internacionais de contabilidade, que

padronize a apresentação dos relatórios contábeis, facilitando assim a obtenção de informações no âmbito mundial.

As normas IFRS (*International Financial Reporting Standards*), cuja competência de publicação e revisão é do IASB (*International Accounting Standard Board*), são um conjunto de normas e procedimentos contábeis internacionais, e que serão utilizadas como base para o processo de convergência das normas contábeis brasileiras.

### **1.4.1 Projeto e Aprovação da Lei 11.638/07**

Diante da necessidade de adequação dos princípios e as práticas contábeis brasileiros aos internacionais, assim como modernização da lei em vigor, foi elaborado, em janeiro de 2000 um anteprojeto de lei para reforma da lei 6.404/76, de autoria da CVM – Comissão de Valores Mobiliários. Apesar de a CVM estar presente à frente do projeto, ele contou com a participação de diversas entidades públicas e privadas.

Essa reformulação foi proposta com o objeto de corrigir impropriedades contidas na lei 6.404/76, e implementar normas contábeis e auditoria reconhecidas internacionalmente. Com isso, estas ações acabam refletindo em várias outras melhorias, como por exemplo, o fortalecimento do mercado de capitais. Outro objetivo contido na elaboração deste projeto é a adaptação da lei às mudanças ocorridas durante a evolução dos mercados.

Sendo assim, depois de sete anos de tramitação no Legislativo, onde o texto original foi modificado em alguns pontos, o projeto de lei (PL) número 3.741/00 foi aprovado na Comissão de Assuntos Econômicos (CAE), no plenário do Senado Federal e então sancionado pelo Presidente da República, o Sr. Luís Inácio Lula da Silva, em 28 de dezembro de 2007, tornando-se a lei 11.638/07.

Um órgão foi criado no final de 2005 para coordenar este processo de convergência: o CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis), sendo ele composto por seis entidades:

- Associação Brasileira de Empresas de Capital Aberto – Abrasca;
- Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais – Apimec;
- Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras – Fipecafi;
- Conselho Federal de Contabilidade – CFC;
- Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – Ibracon;

- Bovespa;

A partir do fim do ano de 2007, o CPC começou a emitir Pronunciamentos Técnicos, que serão norteadores das mudanças trazidas com a promulgação da lei 11.638/07.

#### **1.4.2 Medida Provisória 449/08, Convertida Na Lei 11.941/09**

Após a publicação da lei 11.638/07, houve a percepção de que haveria a necessidade de mais alterações à Lei das S/A, e que não haviam sido contempladas na recém-criada lei. Sendo assim, em 03 de dezembro de 2008, foi editada pelo Presidente da República, o Sr. Luís Inácio Lula da Silva, a Medida Provisória nº. 449, trazendo em seu conteúdo as alterações necessárias.

Seguindo o mesmo caminho da lei 11.638/07, no que tange as mudanças contábeis, e abrangendo também outros aspectos, como por exemplo, o relacionamento entre empresas e o Fisco, por conta de tais mudanças contábeis, esta Medida Provisória logo foi votada no Congresso Nacional, sendo convertida na lei nº. 11.941, em 27 de maio de 2009.

#### **1.4.3 Principais Mudanças Promovidas Pelas Leis 11.638/07 e 11.941/09**

Como já abordamos anteriormente, as leis 11.638/07 e 11.941/09 trouxeram várias mudanças significativas na contabilidade brasileira, sendo que uma das principais mudanças foi a reestruturação do Balanço Patrimonial.

Com a nova estrutura, o Balanço Patrimonial ficará dividido em:

- Ativo:
  - Ativo Circulante;
  - Ativo Não-Circulante;
- Passivo:
  - Passivo Circulante;
  - Passivo Não-Circulante;
  - Patrimônio Líquido;

Com relação ao cenário anterior, é extinto o grupo Resultado de Exercícios Futuros, anteriormente alocado no Passivo, os grupos Realizável a Longo Prazo e Permanente são incluídos no grupo do Ativo Não-Circulante, e o grupo Exigível a Longo Prazo é incluído ao grupo do Passivo Não-Circulante.

Ainda no âmbito das demonstrações contábeis, a obrigatoriedade de publicação da DOAR – Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos – é extinta, sendo substituída pela publicação da DFC – Demonstração dos Fluxos de Caixa, que apresentará as variações de caixa e equivalentes de caixa de determinado período, dividindo-as em atividades operacionais, de investimento e de financiamento.

Outra demonstração cuja publicação é obrigatória a partir deste momento para as companhias abertas é a DVA – Demonstração de Valor Adicionado, cujo objetivo é apresentar a riqueza produzida pela entidade em determinado período, e como esta riqueza foi distribuída para os fornecedores, governo, funcionários, entre outros entes.

No Ativo Imobilizado, os bens incorpóreos passam a ser classificados em outro grupo (Ativo Intangível), sendo que os critérios para classificação de ativos imobilizados é alterado para, conforme o art. 179 inciso IV da lei:

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;

Outra mudança relevante é a adoção dos Ajustes de Avaliação Patrimonial, que deverão ser utilizados quando houver aumentos ou diminuições de valores, em decorrência da avaliação dos valores de determinadas contas ao valor justo, ou seja, ao seu valor de mercado no momento. Tal avaliação poderá ser realizada através do teste de recuperabilidade (Teste de Impairment), que verificará a recuperabilidade do valor registrado na contabilidade da empresa.

Enfim, como podemos verificar, as leis 11.638/07 e 11.941/09 iniciaram o processo de convergência das normas brasileiras às internacionais, porém elas podem ser consideradas somente “a ponta do iceberg”, sendo o prenúncio de outras diversas mudanças que estão por vir.

## CAPÍTULO 2 – AVALIAÇÃO E CLASSIFICAÇÃO DE ATIVOS IMOBILIZADOS E INTANGÍVEIS

### 2.1 Ativo

#### 2.1.1 Conceitos e Definições

Segundo Iudícibus, Martins e Gelbcke (2009, p.6), o Ativo consiste em um grupo de contas que “compreende as aplicações de recursos, normalmente em bens e direitos”, ou seja, representa a aplicação dos recursos da entidade, e também os bens e direitos os quais há a expectativa de benefícios econômicos futuros. Porém, na estrutura dos Grupos de Contas, houve mudanças significativas, com a extinção e criação de grupos.

O art. 178, § 1º da lei 6.404/76, dispõe sobre a estrutura dos Grupos de Contas do Ativo, onde são dispostas em ordem decrescente de liquidez, ou seja, de acordo com a facilidade de conversão dos elementos nela contidos em numerários (disponibilidades). Com a publicação das leis 11.638/07 e 11.941/09, houve alguma alterações em sua estrutura, conforme o quadro abaixo:

<b>ESTRUTURA DO ATIVO</b>	
<b>Cenário Anterior</b>	<b>Cenário Atual</b>
<b>ATIVO CIRCULANTE</b>	<b>ATIVO CIRCULANTE</b>
<b>ATIVO REALIZÁVEL A LONGO PRAZO</b>	<b>ATIVO NÃO CIRCULANTE</b>
<b>ATIVO PERMANENTE</b>	<b>Realizável a Longo Prazo</b>
<b>Investimentos</b>	<b>Investimentos</b>
<b>Imobilizado</b>	<b>Imobilizado</b>
<b>Diferido</b>	<b>Intangível</b>

Na estrutura anterior às mudanças ocorridas, os elementos componentes de cada grupo eram os seguintes:

- **Ativo Circulante:** bens e direitos realizáveis até o fim do exercício social subsequente, e as despesas que serão realizados nos exercícios seguintes;

- **Ativo Realizável a Longo Prazo:** bens e direitos realizáveis após o fim do exercício social subsequente, assim como as operações realizadas junto a sociedades coligadas e controladas que não caracterizem negócios usuais da atividade principal da entidade;
- **Ativo Permanente:** bens e direitos que a entidade mantém de forma permanente, na obtenção de benefícios econômicos futuros, sendo dividido em:
  - **Investimentos:** subgrupo composto por participações e investimentos permanentes em outras sociedades, desde que não sejam destinados à manutenção da atividade principal da entidade.
  - **Imobilizado:** subgrupo composto pelos bens destinados à manutenção da atividade principal da entidade, inclusive os de propriedade industrial e comercial.
  - **Diferido:** subgrupo composto por recursos aplicados em despesas que serão realizadas em mais de um exercício social, como por exemplo, os gastos e despesas incorridos em Pesquisa e Desenvolvimento de um novo projeto.

Após a ocorrência das mudanças nas práticas contábeis ocorridas, a composição de cada grupo ficou assim:

- **Ativo Não Circulante:** bens e direitos não realizáveis até o fim do exercício subsequente, assim como aqueles que a entidade mantém de forma permanente, sendo dividido em:
  - **Ativo Realizável a Longo Prazo:** idem definição anterior às mudanças;
  - **Investimentos:** idem definição anterior às mudanças;
  - **Imobilizado:** neste subgrupo houve mudanças, pois sua definição ficou sendo como subgrupo composto pelos bens corpóreos destinados à manutenção da atividade principal da entidade, inclusive aqueles que, independente da operação realizada, transferiu à entidade os seus benefícios, riscos e controle.
  - **Intangível:** este subgrupo, recém-criado, compreende os bens incorpóreos destinados à manutenção da atividade principal da entidade, incluindo também neste grupo o fundo de comércio adquirido.

Sendo assim, como destaque, podemos observar a preocupação das novas normas em destacar separadamente na apresentação das demonstrações contábeis os bens corpóreos (que existem fisicamente), no grupo do Ativo Imobilizado, e incorpóreos (bens e direitos que a entidade mantém de forma imaterial, como por exemplo, marcas e patentes), no grupo do Ativo Intangível, assim como a extinção do subgrupo Ativo Diferido.

### **2.1.2 Recuperabilidade de Ativos**

Segundo o item 6 do Pronunciamento Técnico CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos, o “valor recuperável de um ativo ou de uma unidade geradora de caixa é o maior montante entre o seu valor justo líquido de despesa de venda e o seu valor em uso”. Ou seja, o valor recuperável de um ativo, como o seu próprio nome diz, é o valor que a entidade espera recuperar em virtude de seu uso, ou até mesmo de uma possível venda, em determinada data.

Para determinar a recuperabilidade de um ativo, devemos aplicar o chamado Teste de Recuperabilidade (*Impairment Test*), que determinará a desvalorização ou não de um ativo em relação a seu valor recuperável.

### **2.1.3 Reavaliação de Ativos**

A reavaliação de ativos consiste em novas avaliações de valores realizadas por avaliadores especializados, as quais são referendadas pelos chamados laudos. Estas avaliações são feitas para adequar o valor contábil do bem ao seu valor de mercado, refletindo assim contabilmente o seu real valor.

Quanto a sua classificação, a contrapartida ao acréscimo de valor do bem deverá ser contabilizada no Patrimônio Líquido da entidade, em conta denominada Reserva de Reavaliação, que será realizada ao mesmo tempo que a depreciação dos ativos reavaliados.

Este tipo de avaliação de certa forma não condiz com o conceito de avaliação através do custo de aquisição, porém por outro lado permite a avaliação do valor do ativo pelo seu valor recuperável, ou de mercado, no momento. Porém, com a publicação da lei 11.638/07, ficou vedada a realização desta forma de avaliação de ativos.

## **2.2 Ativo Imobilizado**

### **2.2.1 Conceitos e Definições**

Originalmente, segundo o art. 179, item IV, da Lei 6.404/76, eram classificados no Ativo Imobilizado todos “os direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da companhia e da entidade, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial”. Todavia, o texto deste artigo foi modificado pela lei 11.638/07, sendo então classificados como 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.

Sendo assim, nota-se uma alteração ocorrida com o advento da lei 11.638/07, tornando classificável como Ativo Imobilizado aqueles bens cuja posse jurídica não é da entidade, mas que a mesma suporte os benefícios, riscos e controle de seu uso.

Outro norteador importante é o Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado, que, em seu item 6, define, em complemento à definição da lei 6.404/76, como classificável no Ativo Imobilizado um 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.

Segundo o mesmo Pronunciamento Técnico:

O custo de um item do 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.

Esta definição engloba alguns casos específicos, como por exemplo, gastos com sobressalentes, peças de reposição, ferramentas e equipamentos, que poderão ser reconhecidos como ativo imobilizado, desde que atendam às disposições acima. Outro exemplo são os gastos com benfeitorias em propriedade de terceiros, que serão reconhecidos no Ativo

Imobilizado desde que o local seja utilizado pela empresa, mesmo que juridicamente não seja de posse da mesma.

### **2.2.2 Critérios de Avaliação**

Quanto aos critérios de avaliação, segundo o art. 183, item V, da Lei 6.404/76, estes ativos devem ser avaliados “pelo custo de aquisição, deduzido do saldo da respectiva conta de depreciação, amortização ou exaustão”.

De acordo com o § 3º do mesmo artigo citado acima, modificado posteriormente pela lei 11.941/09, a entidade deverá realizar periodicamente análise sobre a recuperabilidade dos valores registrados nos ativos imobilizado e intangível. Sendo assim, soma-se aos critérios de avaliação de ativos imobilizados a perda por irrecuperabilidade registrada.

Ainda de acordo com a lei 6.404/76, era permitida a reavaliação de ativos; porém, com a publicação da lei 11.638/07, ficou vedada a realização desta forma de avaliação de ativos.

### **2.2.3 Classificações**

Para fins de visualização, os itens registrados no Ativo Imobilizado deverão ser agrupados contabilmente por classes, conforme a sua natureza. Para exemplificar, podemos utilizar a estrutura que descreveremos a seguir (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE, 2009, p.191-197).

Em um primeiro momento, teríamos o grupo de Bens em Operação, onde, como o próprio nome diz, contabilizaríamos os bens utilizados no dia-a-dia das atividades da empresa, divididos em classes contábeis, como por exemplo: Terrenos, Edificações e Construções, Instalações, Máquinas e Equipamentos, Móveis e Utensílios, Equipamentos de Informática, Bens de Propriedade de Terceiros, etc. Para cada classe contábil, a empresa deverá ter uma conta de Depreciação, que será uma conta redutora do ativo, e que comporá o grupo Depreciação, Amortização e Exaustão Acumulada.

O último grupo componente do Ativo Imobilizado no Plano de Contas da entidade é o Imobilizado em Andamento, utilizado no registro de gastos incorridos para aquisição de bens e componentes de ativos imobilizados, mas que ainda não estão em operação. Exemplo: Construções em Andamento, Importação em Andamento, etc. Os itens constantes nesse grupo

não serão objeto de depreciação, amortização ou exaustão, sendo que isto somente ocorrerá quando ele entrar em operação.

Por fim, e com base nas alterações trazidas pela lei 11.941/09, é necessário um grupo para registro das Perdas Estimadas por Redução ao Valor Recuperável, cujas contas também serão redutoras do ativo.

Vale ressaltar que os itens citados acima não são exaustivos, e que a estrutura dos grupos e classes do ativo imobilizado irá variar de acordo com as atividades e peculiaridades de cada empresa.

### **2.2.3.1 Unidade de Propriedade**

Apesar da classificação dos bens do ativo imobilizado por grupos, a entidade deverá manter um controle individual de cada bem. Neste momento, é importante citar o conceito de Unidade de Propriedade que, segundo Iudícibus et al. (2010, p.225), varia de acordo com o ambiente de cada empresa:

Dependendo do ramo de atividade e características da empresa, o imobilizado somente será registrado em seu todo, ou por unidade das partes que o compõem, desde que essas partes estejam disponíveis para compra ou arrendamento isoladamente e tenham uma função específica no conjunto que irão compor.

Para exemplificar, os autores citam o caso de uma empresa que mantém uma frota de 10 veículos para uso exclusivo da diretoria. Neste caso, cada veículo poderá ser considerado uma unidade de propriedade. Porém, caso esta frota pertença a uma empresa que presta serviços de táxi, recomenda-se que cada motor seja uma unidade de propriedade, pois, devido ao desgaste decorrente de seu constante uso, haverá a necessidade de trocas periodicamente, e consequentemente baixas e novos registros. Sendo assim, é recomendável que o registro do motor, ou até mesmo de outras peças importantes, sejam individualizados em relação ao restante do veículo.

### 2.2.3.2 Bens Corpóreos de Propriedade de Terceiros

Como vimos anteriormente, com a publicação da lei 11.638/07, o conceito de ativo imobilizado passou a abranger aqueles bens cujos riscos, benefícios e controle passam a ser da entidade. Sendo assim, segundo Azevedo (2010, p.172):

Faz parte também do Imobilizado da pessoa jurídica, *independentemente de haver transferência de propriedade*, os bens que atendam cumulativamente as três exigências a seguir:

- a) os **BENEFÍCIOS** desses bens são da pessoa jurídica que tenha somente a posse;
- b) os **RISCOS** sejam da pessoa jurídica que tenha somente a posse; e
- c) que estejam sobre seu **CONTROLE**.

Sendo assim, este conceito passa a abranger bens que não foram efetivamente adquiridos comercialmente pela empresa, como por exemplo, o caso de bens oriundos de operações como arrendamentos mercantis, alugueis, e comodatos, atendendo dessa forma ao princípio contábil da “Primazia da Essência sobre a Forma”:

A obediência a esse princípio ou característica é fundamental para a qualidade das informações contábeis e a melhor representação econômica possível da posição financeira e do desempenho de qualquer entidade (AZEVEDO, 2010, p.39).

Neste caso, a entidade deverá classificar os bens que atendam os critérios citados acima no Ativo Imobilizado, sendo que é importante ressaltar que ela não poderá depreciá-los, amortizá-los ou exauri-los, por não ter posse deles, juridicamente falando.

### 2.2.4 Composição do Custo de Aquisição

O item 6 do Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado, define custo como:

O montante de caixa ou equivalente de caixa pago ou o valor justo de qualquer outro recurso dado para adquirir um ativo na data de sua aquisição ou construção, ou ainda, se for o caso, o valor atribuído ao ativo quando inicialmente reconhecido de acordo com as disposições específicas de outros Pronunciamentos.

Complementando, e de acordo com o item 16 do mesmo Pronunciamento Técnico:

O custo de um 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 condição necessárias para o mesmo ser capaz de funcionar de 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.

Portanto, no processo de avaliação e mensuração do valor de um ativo imobilizado, é importante considerar não só o valor pago ao fornecedor, mas também os demais gastos incorridos que forem necessários para colocá-lo em condições de gerar benefícios para a entidade. Vale ressaltar que, conforme o item 20 do Pronunciamento Técnico CPC 27, “o reconhecimento dos custos no valor contábil de um item do ativo imobilizado cessa quando o item está no local e nas condições operacionais pretendidas pela administração”.

E para os bens cuja incorporação ao Ativo Imobilizado da entidade não proceda de pagamento, como no caso de doações, permutas, formação de Capital Social, entre outros, estes deverão ser avaliados pelo seu valor justo, que, segundo o item 6 do Pronunciamento Técnico CPC 27, “é o valor por qual um ativo pode ser negociado entre partes interessadas, conhecedoras do negócio e independentes entre si, com ausência de fatores que pressionem para a liquidação da transação ou que caracterizem uma transação compulsória”.

Há alguns casos específicos relevantes que deverão ser observados no momento da mensuração do custo de aquisição de um ativo imobilizado:

### **2.2.3.3 Juros e Encargos Financeiros**

Em relação aos juros e encargos financeiros decorrentes de compras a prazo e de empréstimos e financiamentos, eles devem ser contabilizados como despesa financeira no período, não sendo atribuído como custo de aquisição do bem.

Porém, com as alterações ocorridas no advento das leis 11.638/07 e 11.941/09, a sua contabilização passou a ter um julgamento criterioso. Segundo Iudícibus et al. (2010, p.232), caso os juros e encargos forem “diretamente atribuíveis à aquisição, à construção ou à

produção deste item”, eles poderão ser considerados como custo no momento da mensuração do custo de aquisição do bem. Caso não atendam a estes critérios, os juros e encargos serão reconhecidos no resultado do período.

#### **2.2.3.4 Operações de Aquisição a Longo Prazo**

Muitas vezes, em uma aquisição a prazo, os juros não estão implícitos no valor da compra. Sendo assim, a entidade contabilizava o ativo pelo seu valor de aquisição. Porém, a partir da implantação das novas práticas contábeis brasileiras, nas operações de aquisição de ativos imobilizados realizadas a longo prazo, deverão ser observadas as disposições contidas no Pronunciamento Técnico CPC 12 – Ajuste a Valor Presente.

Nestas operações, o valor a pagar deverá ser ajustado a valor presente, sendo que a diferença entre o valor nominal e o valor presente da operação será reconhecida como Juros a Apropriar (Ativo), com o reconhecimento da despesa com juros ocorrendo ao longo do período de pagamento estipulado no contrato.

#### **2.2.3.5 Recuperação de Impostos**

Segundo o § 4º do art. 344 do RIR/99, “os impostos pagos na aquisição de bens do ativo permanente, salvo os pagos na importação de bens que serão sempre acrescidos ao custo de aquisição, poderão, a critério da empresa, ser registrados tanto como custo de aquisição quanto como despesas operacionais do período”. Porém, segundo Iudicibus, Martins e Gelbcke (2009, p.197), e contabilmente falando, “isto não é válido, já que tais tributos são parte do valor aplicado na aquisição do ativo”. Todavia, a legislação fiscal de certa forma permite a recuperação destes impostos, sendo que, na prática, apenas o ITBI – Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis se enquadra à regra contida no RIR/99.

Quanto ao ICMS, o valor pago na aquisição de bens para o ativo imobilizado será recuperável se atender algumas condições:

- (a) o imposto pago na aquisição dos bens somente será integralmente recuperável no prazo de quatro anos, à razão de 1/48 por mês;
- (b) se o bem for utilizado na fabricação de produtos que gozem de isenção ou não incidência desse imposto, parcela proporcional do crédito não poderá ser aproveitada (ficará perdida); e

- (c) se o bem for alienado antes de decorrido o prazo de quatro anos da sua aquisição, o saldo do crédito não poderá mais ser aproveitado. (IUDÍCIBUS et al., 2010, p.232).

Caso o fato descrito na alínea c ocorra, o saldo do crédito comporá o custo para efeitos de baixa.

Já as empresas que apuram o PIS e Cofins na modalidade não cumulativa, também podem recuperar os valores incidentes sobre a operação, com alíquota de 1,65 % para o PIS e 7,6 % para o Cofins, desde que os bens adquiridos sejam destinados a produção de bens destinados à venda, destinados a locação para terceiros, ou utilizados na prestação de serviços. Para encontrar o valor dos tributos a recuperar, as alíquotas deverão ser aplicadas aos encargos mensais de depreciação do bem, ou sobre o valor correspondente a 1/48 do custo de aquisição do bem, com exceção de alguns produtos específicos mencionados nos decretos 4.955/04 e 5.173/04, cuja recuperabilidade será encontrada a partir da aplicação das alíquotas sobre a razão de 1/24 do custo de aquisição do bem.

## **2.2.4 Depreciação**

### **2.2.4.1 Conceito**

Segundo Szuster et al. (2011, p.331), a depreciação pode ser apresentada pelas visões estática e dinâmica. Conforme sua visão estática o art. 183, § 2º, da lei nº. 6.404/76 estabelece:

A diminuição do valor dos elementos do ativo imobilizado será registrada periodicamente na conta de depreciação, quando corresponder à perda do valor dos direitos que tem por objeto bens físicos sujeitos a desgastes ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência.

Portanto considerando a visão estática, isto é, com exceção dos terrenos e mais alguns itens do ativo imobilizado, a depreciação faz com que o imobilizado seja considerado um simples objeto que sofre redução, ou seja, perda de seu valor em função do desgaste pelo uso, ação da natureza ou obsolescência tecnológica.

Segundo o mesmo art. 183, § 2º, da lei nº. 6.404/76 citado acima, fica claro o modo de contabilização da depreciação, sendo que, após a aprovação da lei 11.941/09 esse modo fica ainda mais evidente, conforme propriamente dito no item II do § 3º da Lei nº 11.941/09,

que estabelece que sejam “revisados e ajustados os critérios utilizados para determinação da vida útil econômica estimada e para cálculo da depreciação”.

Já pela visão dinâmica, “a depreciação considera o imobilizado como um agente gerador de benefícios futuros”. Ou seja, a depreciação é considerada como o reconhecimento contábil da realização efetiva dos benefícios que se espera em relação ao sacrifício que foi efetuado no passado.

#### **2.2.4.2 Cálculo da Depreciação**

Para efetuarmos o cálculo da depreciação de um ativo imobilizado, devemos estar atentos aos conceitos de vida útil, vida econômica, valor depreciável, valor residual, e as taxas de depreciação.

##### **2.2.4.2.1 Vida Útil e Vida Econômica**

A vida útil tem como premissa básica o foco na parcela da vida econômica durante a qual a entidade vai utilizar o seu bem nos processos operacionais.

Já a vida econômica é definida em função do tempo em que o imobilizado vai gerar benefícios econômicos para a entidade, portanto, a vida econômica é a vida total do imobilizado, até que vire sucata.

##### **2.2.4.2.2 Valor Depreciável e Valor Residual**

O determinante do valor depreciável de um ativo imobilizado é a diferença entre o custo pelo qual está reconhecido deduzido do seu valor residual. Esse valor deve ser alocado de uma forma sistemática no valor contábil de outro ativo ao longo de sua vida estimada, ou pode ser também apropriado ao resultado do período.

Entende-se que a depreciação é um montante do caixa que foi investido, e que precisa ser recuperado através das receitas da empresa em relação às vendas de produtos, serviços, receitas financeiras, aluguéis e etc.

### 2.2.4.3 Taxas de Depreciação

Os percentuais das taxas de depreciação são obtidos mediante a divisão de 100 % pelo número de anos de sua vida útil.

O fisco estabelece as taxas anuais de depreciação e períodos de vida útil para uso normal dos bens em turno de oito horas diárias, conforme tabela abaixo:

<b>Imobilizado</b>	<b>Taxa Anual</b>	<b>Vida Útil</b>
Edifícios	4%	25 Anos
Máquinas e Equipamentos	10%	10 Anos
Instalações	10%	10 Anos
Moveis e Utensílios	10%	10 Anos
Veículos	20%	5 Anos
Equipamentos de Informática	20%	5 Anos

### 2.2.4.4 Critérios de Mensuração da Depreciação

Conforme os critérios básicos a respeito das taxas que vimos anteriormente na lei 6.404/76 das sociedades por ação e na legislação fiscal, para fins contábeis, não se deve simplesmente aceitar e adotar as taxas de depreciação fixadas e estabelecidas pela legislação fiscal, ou seja, deve-se fazer uma análise que envolve alguns critérios dos bens formam o Imobilizado da empresa.

Com exceção dos terrenos, os bens de uma entidade possuem uma vida útil limitada por se tratarem de ativos que se deterioram, com capacidade de se tornarem obsoletos. Todos os custos que forem necessários para a sua aquisição devem ser alocados como despesa nos exercícios sociais relacionados com seu período de utilização.

### 2.2.4.5 Métodos da Depreciação

A depreciação é dividida em alguns métodos, vejamo-los abaixo:

### 2.2.4.5.1 Métodos de Quotas Constantes

Pelo método de quotas constantes, o valor da depreciação é reconhecido de forma igual a cada período, ou seja, é composto por uma distribuição uniforme. Esse método, que inadequadamente é chamado de linear é o que as empresas mais adotam, pois sua postura é bem simples.

Segundo Szuster et al. (2011, p.333), o calculo é composto da seguinte forma:

$$\text{Depreciação} = \frac{(\text{custo} - \text{valor residual})}{\text{Tempo de vida útil}}$$

$$\text{Depreciação} = (\text{custo} - \text{valor residual}) \times \text{Taxa de depreciação}$$

<b>Custo do bem</b>	10.000,00
<b>Vida Útil estimada</b>	5 Anos (60meses)
<b>Não há valor residual estimado</b>	
<b>Depreciação</b>	166,67/Mês

### 2.2.4.5.2 Método da Soma dos Dígitos do Ano

Por esse método vamos obter uma fração cujo denominador vai ser representado pela soma do numero de anos de vida útil do bem e o numerador vai ser composto dos anos sucessivos. Vejamos o exemplo abaixo:

Um bem com prazo de 6 anos e o custo no valor de R\$ 20.000,00:

$$\text{Ano 1 } 6/21 * 20.000,00 = 5.714,29/12 = 476,19 \text{ ao mês}$$

$$\text{Ano 2 } 5/21 * 20.000,00 = 4.761,90/12 = 396,83 \text{ ao mês}$$

$$\text{Ano 3 } 4/21 * 20.000,00 = 3.809,52/12 = 317,46 \text{ ao mês}$$

$$\text{Ano 4 } 3/21 * 20.000,00 = 2.857,14/12 = 238,10 \text{ ao mês}$$

$$\text{Ano 5 } 2/21 * 20.000,00 = 1.904,76/12 = 158,73 \text{ ao mês}$$

$$\text{Ano 6 } 1/21 * 20.000,00 = 952,38/12 = 79,37 \text{ ao mês}$$

### 2.2.4.5.3 Método de Unidades Produzidas

O método de unidades produzidas tem como premissa básica o foco numa estimativa do número total de unidades que devem ser produzidas pelo bem a ser depreciado, sendo que a quota da depreciação é dada pelos números de horas trabalhadas no período dividido pelo número de horas de trabalho estimada durante a vida útil de um bem.

Exemplo: A empresa “Allan’s Bique” tem uma máquina cujo custo é de R\$ 20.000,00, essa máquina produziu 6 milhões de peças no primeiro ano e 12 milhões no segundo, foi estimado que durante toda sua vida útil ela produziria 60 milhões de peças.

No primeiro ano a depreciação será a quantidade de peças que foi produzida, no caso, 6 milhões dividido pelos 60 milhões que ela produzirá ao longo de sua vida útil. Com esse cálculo vamos obter um percentual de 10%, aplicando ele sobre os R\$ 20.000,00, que representa o custo da máquina vamos obter R\$ 2.000,00.

Já no segundo momento será feito o mesmo cálculo, com a diferença de que vamos utilizar a produção referente ao segundo ano. Com isso, teremos um valor de R\$ 4.000,00, e assim somando o valor dos dois anos teremos uma depreciação acumulada, após o segundo ano, de R\$ 6.000,00.

### 2.2.4.5.4 Método de Horas de Trabalho

Esse método é baseado na vida útil do bem do ativo imobilizado, que é representada em horas de trabalho. Como exemplo, consideramos a seguinte fórmula para o cálculo:

$$\text{Quota da depreciação} = \frac{\text{Nº de horas de trabalho do período Y}}{\text{Nº de horas de trabalho estimadas durante a vida útil do bem do período}}$$

### 2.2.4.5.5 Método do Benefício Gerado

Szuster et al. (2011, p.336-337), conceituam que:

O ativo imobilizado é um agente gerador de benefícios futuros, como todo e qualquer ativo; o Ativo corresponde a aplicações de recursos das quais se espera a geração de benefícios futuros; a Depreciação é o reconhecimento

contábil da realização efetiva dos benefícios que se esperava, no passado, que o imobilizado gerasse (no futuro – que já é o passado ou presente).

Portanto, considerando a visão dinâmica da depreciação, o método do benefício gerado é o que mais evidencia de forma representativa o consumo do imobilizado no processo de geração de receita.

#### **2.2.4.6 Depreciação Acelerada**

A Depreciação acelerada é um dos mecanismos contábil e tributário utilizado como forma de antecipação de despesas, sendo dividida em duas espécies:

Aquela que é reconhecida e registrada contabilmente, relativa à diminuição acelerada do valor dos bens móveis, resultante do desgaste pelo uso em regime de operação superior ao normal, calculada com base no número de horas diárias de operação, e para a qual a legislação fiscal, igualmente, acata a sua dedutibilidade (RIR/99, art. 312).

Aquela relativa à depreciação acelerada incentivada considerada como benefício fiscal e reconhecida, apenas, pela legislação tributária para fins da apuração do lucro real, sendo registrada no Lalur, sem qualquer lançamento contábil (RIR/99, art. 313).

Sendo assim, podemos concretizar que uma é relativamente ligada ao número de horas de trabalho diário de uma máquina ou de qualquer outro instrumento que está situado na área fabril, e a outra se entende que seja uma forma de planejamento tributário concedido como um incentivo fiscal.

De acordo com o RIR/99, art. 312, os coeficientes de depreciação acelerada que são aplicados sobre as taxas que normalmente são utilizadas são:

- 1,0 – para um turno de 8 horas de operação
- 1,5 – para dois turnos de 8 horas de operação;
- 2,0 – para três turnos de 8 horas de operação;

## 2.2.5 Custos Subsequentes

Segundo Iudícibus et al. (2010, p.244), “os gastos relacionados com os bens do Ativo Imobilizado podem ser de duas naturezas: 1. *Gastos de Capital (...)* 2. *Gastos do Período*”.

### 2.2.5.1 Gastos de Capital

Ainda de acordo com Iudícibus et al. (2010, p.244), os gastos de capital “são os que irão beneficiar mais de um exercício social e devem ser adicionados ao valor do Ativo Imobilizado, desde que atendam às condições de reconhecimento de um ativo”. Ou seja, são os gastos relevantes incorridos com o propósito de manter a vida útil de um bem, ou até mesmo com o propósito de evitar que a vida útil atribuída ao bem diminua.

### 2.2.5.2 Gastos do Período

Os gastos do período, segundo Iudícibus et al. (2010, p.244), “são os que devem ser agregados às contas de despesas do período, pois só beneficiam um exercício e são necessários para manter o Imobilizado em condições de operar, não lhe aumentando o valor”. Em suma, correspondem aos gastos incorridos para manutenção e reparos de um bem, que servirão para deixá-lo em condições normais de operação. Exemplo: manutenções periódicas.

### 2.2.5.3 Substituição de Peças

Além das manutenções periódicas, em determinados momentos haverá a necessidade de substituição de peças de um item do ativo imobilizado, sendo o motivo principal o desgaste por uso destas peças. Segundo Azevedo (2010, p.175), “uma entidade registra no valor contábil de um item do ativo imobilizado o custo da peça repostada desse item quando o custo é incorrido e somente se os *‘critérios de reconhecimento forem atendidos’*”. De acordo com item 13 o Pronunciamento Técnico CPC 27, “o valor contábil das peças que são substituídas é baixado de acordo com as disposições de baixa”.

Caso os critérios de reconhecimento forem atendidos, de acordo com os conceitos citados de gastos de capital e gastos do período, e o custo da peça de substituição ser reconhecida como ativo imobilizado, a entidade deve baixar o valor contábil da peça

substituída. Como muitas vezes é inviável a mensuração do valor da peça substituída, por ela corresponder a apenas uma parte do bem inteiro, é comum a utilização dos procedimentos listados no art. 346, § 2º, do RIR/99:

Os gastos incorridos com reparos, conservação ou substituição de partes e peças de bens do ativo imobilizado, de que resulte aumento de vida útil superior a um ano, deverão ser incorporados ao valor do bem, para fins de depreciação do novo valor contábil, no novo prazo de vida útil previsto para o bem recuperado, ou, alternativamente, a pessoa jurídica poderá:

- I. aplicar o percentual de depreciação correspondente à parte não depreciada do bem sobre os custos de substituição das partes ou peças;
- II. apurar a diferença entre o total de custos de substituição e o valor determinado no inciso anterior;
- III. escriturar o valor apurado no inciso I a débito das contas de resultado;
- IV. escriturar o valor apurado no inciso II a débito da conta do ativo imobilizado que registra o bem, o qual terá seu novo valor contábil depreciado no novo prazo de vida útil previsto”.

### **2.2.6 Reconhecimento de Perda por Desvalorização**

O art. 183, § 3 da lei 6.404/76, modificado pela lei 11.941/09, indica a obrigatoriedade de análise periódica sobre a recuperação de valores registrados no imobilizado, a fim de que sejam registradas as perdas por desvalorização ocorridas no período em questão.

Consagrado no exterior, e introduzido nas práticas contábeis brasileiras por meio da lei 11.941/09, tal registro, segundo Iudícibus et al. (2010, p.223), parte da premissa de que “o ativo imobilizado contabilizado deve estar limitado (os gastos capitalizados) à capacidade de esse ativo gerar benefícios econômicos futuros para a entidade. Ou seja, este ativo não pode estar registrado no balanço por um valor superior ao seu valor recuperável”.

Para a realização desta análise e posterior registro de tais perdas, a entidade deverá seguir as disposições do Pronunciamento Técnico CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos. Por meio deste pronunciamento técnico, surge em cena o teste de recuperabilidade (impairment test), utilizado para determinar o valor recuperável de um ativo, e assim, em comparação com o seu valor contábil, determinar se houve ou não desvalorização neste período.

## 2.2.7 Baixa de Ativos Imobilizados

Segundo o item 67 do Pronunciamento Técnico CPC 27:

O valor contábil de um item do ativo imobilizado deve ser baixado para o resultado:

- a) por ocasião de sua alienação (venda, permuta, doação, etc.); ou
- b) quando não há expectativa de benefícios econômicos futuros com a sua utilização ou alienação.

Neste momento, devem ser baixados para o resultado do período os valores do custo original e da depreciação acumulada, gerando como saldo o valor do ganho ou perda ocorrido com a sua baixa.

## 2.2.8 Divulgação

O item 73 do Pronunciamento Técnico CPC 27 traz as informações a serem divulgados nas demonstrações contábeis em relação aos itens do Ativo Imobilizado. Segundo o Pronunciamento Técnico, entre essas informações devem contar os critérios utilizados para determinação do valor contábil; os métodos de depreciação, bem como a taxa utilizada e a vida útil; as operações realizadas durante o exercício social de referência; entre outras informações relevantes.

## 2.2.9 Custo Atribuído (Avaliação Inicial) do Imobilizado (ICPC 10)

### 2.2.9.1 O Custo Atribuído (*Deemed Cost*)

No momento da adoção inicial do CPC 27 – Ativo Imobilizado, conforme o item 21 da Interpretação Técnica ICPC 10 – Interpretação sobre a Aplicação Inicial ao Ativo Imobilizado e à Propriedade para Investimento dos Pronunciamentos Técnicos CPCs 27, 28, 37 e 43:

A administração da entidade pode identificar bens ou conjuntos de bens de valores relevantes ainda em operação, relevância essa medida em termos de provável geração futura de caixa, e que apresentem valor contábil substancialmente inferior ou superior ao seu valor justo (...) em seus saldos iniciais.

A data base para a adoção inicial foi 1º de Janeiro de 2009, produzindo efeitos contábeis até o fim do exercício iniciado nesta data.

Portanto, por meio da Interpretação Técnica ICPC 10, incentiva-se a utilização do Custo Atribuído (*deemed cost*) para a realização dos ajustes nos saldos iniciais dos bens registrados no ativo imobilizado, com o objetivo de substituir o seu valor contábil de aquisição, adequando-os ao seu valor justo.

É importante ressaltar que, segundo Azevedo (2010, p.186-187), “esse procedimento acima não *significa a adoção da reavaliação de bens*”, e sim “proceder a ajustes nos saldos iniciais à semelhança do que é permitido pelas normas internacionais de contabilidade”. Também é importante a informação de que a utilização do custo atribuído para mensuração do valor justo, segundo o item 22 da Interpretação Técnica ICPC 10, “é aplicável apenas e tão somente na adoção inicial, não sendo admitida revisão da opção em períodos subsequentes ao da adoção inicial”.

### **2.2.9.2 Metodologia de Aplicação**

Para realizar este ajuste, a entidade deverá utilizar os serviços de um profissional avaliador, cuja atribuição será avaliar as condições dos bens, assim como do mercado, e dessa forma indicar a vida útil remanescente do bem, o seu valor residual e, conseqüentemente, a nova taxa de depreciação.

### **2.2.9.3 Contabilização**

Após a mensuração do novo valor contábil do bem, a sua contrapartida deverá ocorrer em uma conta componente do Patrimônio Líquido, denominada “Ajustes de Avaliação Patrimônio”, enquanto que os tributos diferidos serão alocados no Passivo Circulante, em contas que representem Tributos Diferidos Passivos.

Com o decorrer do tempo, conforme for ocorrendo a depreciação, amortização, exaustão ou baixa destes bens no resultado do período, estes valores devem ser baixados da conta de Ajustes de Avaliação Patrimonial para a conta de Lucros ou Prejuízos Acumulados, sendo também que, dependendo do regime de tributação da entidade, os valores registrados como Tributos Diferidos Passivos sejam transferidos para a conta de Tributos Correntes. Tal

mecanismo é parecido com o realizado no cenário anterior, em relação à antiga Reserva de Reavaliação.

#### **2.2.9.4 Avaliadores, Laudos de Avaliação e Aprovação**

Como vimos nos tópicos anteriores, é necessária a figura de um avaliador para a realização do Custo Atribuído. Conforme o item 33 da Interpretação Técnica ICPC 10:

Consideram-se avaliadores aqueles especialistas que tenham experiência, competência profissional, objetividade e conhecimento técnico dos bens. Adicionalmente, para realizar seus trabalhos, os avaliadores devem conhecer ou buscar conhecimento a respeito de sua utilização, bem como das mudanças tecnológicas e do ambiente econômico onde ele opera, considerando o planejamento e outras peculiaridades do negócio da entidade. Nesse contexto, a avaliação pode ser efetuada por avaliadores internos ou externos à entidade.

Para a conclusão do Custo Atribuído, os avaliadores devem registrar em relatórios todas as premissas, critérios e variáveis utilizadas, e que condizem com as práticas contábeis vigentes. Segundo Azevedo (2010, p.188-189), nestes relatórios os avaliadores devem informar:

- a) indicação dos critérios de avaliação, das premissas e dos elementos de comparação adotados, tais como:
  - i. antecedentes internos: investimentos em substituições dos bens, informações relacionadas à sobrevivência dos ativos, informações contábeis, especificações técnicas e inventários físicos existentes;
  - ii. antecedentes externos: informações referentes ao ambiente econômico onde a entidade opera, novas tecnologias, *benchmarking*, recomendações e manuais de fabricantes e taxas de vivência dos bens;
  - iii. estado de conservação dos bens: informações referentes a manutenção, falhas e eficiência dos bens; e outros dados que possam servir de padrão de comparação, todos suportados, dentro do possível, pelos documentos relativos aos bens avaliados;
- b) localização física e correlação com os registros contábeis ou razões auxiliares;
- c) valor residual dos bens para as situações em que a entidade tenha o histórico e a prática de alienar os bens após um período de utilização; e
- d) a vida útil remanescente estimada com base em informações e alinhamento ao planejamento geral do negócio da entidade.

## **2.3 Ativo Intangível**

### **2.3.1 Conceitos e Definições**

O conceito de Ativo Intangível engloba ativos os quais a entidade utiliza para a manutenção de suas atividades, incluindo o fundo de comércio adquirido (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE, 2009, p.229). Porém, ao contrário dos itens classificados no Ativo Imobilizado, os itens classificados no Ativo Intangível são incorpóreos, ou seja, sem substância física, conforme definição trazida pelo item 8 do Pronunciamento Técnico CPC 04, que conceitua ativo intangível como “um ativo não monetário identificável sem substância física”.

Apesar de surgir legalmente com as alterações promovidas pelas leis 11.638/07 e 11.941/09, este grupo de ativos já era exigido para as companhias abertas, em virtude da Deliberação CVM nº. 488/05. Até então, os mesmos eram classificados junto ao Ativo Imobilizado, e também no Ativo Diferido, em alguns casos.

### **2.3.2 Critérios de Avaliação**

Dado a sua natureza intangível, é difícil a mensuração do valor deste tipo de ativo. Portanto, quanto aos critérios de avaliação, o seu custo inicial deverá ser composto por todos os custos incorridos no momento de sua aquisição, agindo de acordo com a Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade, que indica que, contabilmente, só é ativo aquilo que custou alguma coisa para a entidade.

Posteriormente, este ativo intangível será avaliado com base no seu custo, deduzido da amortização acumulada e também das possíveis perdas por desvalorização decorrentes da redução ao valor recuperável.

### **2.3.3 Classificações e Reconhecimento**

Os itens classificados no ativo intangível deverão subdividir-se em várias classes, conforme a sua natureza, como por exemplo: Marcas e Patentes, Licenças de Softwares, Direitos Autorais, Ativos Intangíveis em Desenvolvimento, entre outros.

De acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 04, para que um item seja classificado como Ativo Intangível, ele deve ser identificável, controlado, e deve gerar benefícios econômicos futuros para a empresa.

Caso um ativo possua características semelhantes à de um ativo intangível, mas não atenda a esses critérios de definição, os gastos incorridos relacionados a ele deverão ser reconhecidos como despesa. Todavia, de acordo com o item 10 do Pronunciamento Técnico CPC 04 “se o item for adquirido em uma combinação de negócios, passa a fazer parte do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) reconhecido na data de aquisição”.

Portanto, um ativo deve ser individualmente identificável, para se diferenciar do já citado *goodwill*, pois este, de acordo com o item 11 do Pronunciamento Técnico CPC 04, “é um ativo que representa benefícios econômicos futuros gerados por outros ativos adquiridos em uma combinação de negócios, que não são identificados individualmente e reconhecidos separadamente”.

O controle de um ativo intangível é identificado quando uma entidade obtém benefícios econômicos futuros integralmente com a sua utilização, independentemente de ter a posse legal deste ativo. Tais benefícios ficam caracterizados com a obtenção de receita, redução de custos ou até mesmo outros benefícios obtidos a partir de seu uso.

Ainda de acordo com o pronunciamento Técnico CPC 04, “um ativo intangível deve ser reconhecido apenas se: (a) for provável que os benefícios econômicos futuros esperados atribuíveis ao ativo serão gerados em favor da entidade; e (b) o custo do ativo possa ser mensurado com confiabilidade”.

A entidade deve utilizar premissas razoáveis e comprováveis para projetar e analisar a expectativa de obtenção de benefícios econômicos futuros com a utilização de tais ativos, partindo das evidências encontradas no momento do registro inicial.

#### **2.3.4 Composição do Custo de Aquisição**

Para efeitos de mensuração de custos, há dois tipos diferentes de ativos intangíveis: as aquisições separadas de outros ativos, e as aquisições como parte de combinação de negócios.

No caso de ativos intangíveis adquiridos separadamente de outros ativos, o seu custo de aquisição será mensurado mediante o seu preço líquido de compra, acrescido de outros custos diretamente atribuíveis para deixá-los em condições de uso.

Já o custo de aquisição de ativos intangíveis adquiridos como parte de combinação de negócios será mensurado por seu valor justo na data de aquisição. O Pronunciamento Técnico considera que há confiabilidade na obtenção destas informações, pois, de acordo com o seu item 33, “se um ativo adquirido em uma combinação de negócios for separável ou resultar de direitos contratuais ou outros direitos legais, considera-se que exista informação suficiente para mensurar com confiabilidade o seu valor justo”.

O valor justo de um ativo intangível deverá ser mensurado mediante bases de estimativas confiáveis. O preço de mercado cotado em um mercado ativo é um exemplo de uma base confiável para este caso.

#### **2.3.4.1 Ágio Derivado da Expectativa de Rentabilidade Futura (*Goodwill*)**

Em algumas operações de negócios, como por exemplo, aquisições de controle societário e participações relevantes no capital de outras empresas, muitas vezes o valor da operação é maior que o valor contábil do objeto da aquisição. Porém, após a alocação desta diferença na equiparação do valor contábil e o valor justo dos ativos e passivos envolvidos na operação, sempre haverá uma sobra, que recebe a denominação de fundo de comércio, ou até mesmo *goodwill*, que corresponde ao ágio por expectativa de rentabilidade futura.

Como diz a sua própria denominação, o *goodwill* surge a partir da expectativa de rentabilidade futura com a sua aquisição. Ou seja, uma empresa aceita desembolsar um valor superior ao valor de determinados ativos e passivos pois vislumbra a obtenção de benefícios econômicos futuros superiores ao valor pago a maior pela participação societária.

Sendo assim, o *goodwill* será mensurado e registrado pela diferença entre o valor justo e o valor contábil dos ativos e passivos identificáveis inclusos na operação. Porém, segundo Iudícibus et al. (2010, p.264), é importante ressaltar que “os valores que possam ser vinculados a ativos individualizáveis, identificados e com vida própria, mesmo que intangíveis, devem ser segregados do *Goodwill*”. Ainda de acordo com os mesmos autores:

O ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura ou goodwill gerado internamente não deve ser reconhecido, isso porque não é um recurso identificável ou separável controlado pela entidade. Além desse motivo, o ágio gerado internamente não pode ser mensurado com segurança (IUDÍCIBUS et al., 2010, p.266).

### **2.3.5 Amortização**

O item 8 do Pronunciamento Técnico CPC 04 define amortização como “a alocação sistemática do valor amortizável de ativo intangível ao longo de sua vida útil”, sendo a vida útil definida como: “(a) o período de tempo no qual a entidade espera utilizar um ativo; ou (b) o número de unidades de produção ou de unidades semelhantes que a entidade espera obter pela utilização do ativo”. O valor amortizável será determinado após a dedução de seu valor residual.

Para fins de amortização, há de se realizar a separação dos ativos intangíveis com vida útil definida e não definida, pois a vida útil de ativos intangíveis é ilimitada, ou mesmo não pode ser mensurada confiavelmente. Sendo assim, caso o ativo intangível em questão possua vida útil limitada, deverá ser amortizado; caso contrário, ele não será amortizado.

A definição da vida útil de um ativo intangível será realizada no momento de seu registro, devendo ser estipulada com base em projeções econômicas em cima de sua utilização e da expectativa de geração de benefícios econômicos futuros por determinados períodos.

Conforme o item 100 do Pronunciamento Técnico CPC 04, o valor residual de um ativo intangível sempre será zero, a não ser que:

(a) haja compromisso de terceiros para comprar o ativo ao final de sua vida útil; ou (b) exista mercado ativo para ele e: (i) o valor residual possa ser determinado em relação a esse mercado; e (ii) seja provável que esse mercado continuará a existir ao final da vida útil do ativo.

Já conforme o item 97 do Pronunciamento Técnico CPC 04, o método utilizado para a amortização deverá refletir “o padrão de consumo pela entidade dos benefícios econômicos futuros. Se não for possível determinar esse padrão com segurança, deve ser utilizado o método linear”.

#### **2.3.5.1 Efeitos Fiscais**

A amortização de um ativo intangível é considerada uma despesa dedutível para fins de cálculo do Imposto Sobre a Renda (IR) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Com relação ao ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura em operações de incorporação, fusão ou cisão, cujo tratamento contábil indica que não pode ser amortizado,

por conta de sua vida útil indefinida, de acordo com o inciso IV do art. 386 do RIR/99, será considerado uma despesa dedutível quando amortizado à razão máxima de 1/60 para cada mês do período de apuração.

### **2.3.6 Gastos Subsequentes**

O Pronunciamento Técnico CPC 04 aponta que os gastos subsequentes adicionados ao ativo intangível existente, e que normalmente são efetuados para manter a sua expectativa de benefícios econômicos futuros, dificilmente são atribuídos diretamente e tampouco atendem aos critérios de definição e reconhecimento do ativo intangível. Portanto, de acordo com o item 20 do mesmo Pronunciamento, “somente em raras ocasiões os gastos subsequentes (incorridos após o reconhecimento inicial de ativo intangível adquirido ou a conclusão de item gerado internamente) devem ser reconhecidos no valor contábil de um ativo”. E ainda em conformidade com o item 63 do mesmo pronunciamento:

Os gastos subsequentes com marcas, títulos de publicações, logomarcas, listas de clientes e itens de natureza similar (quer sejam eles adquiridos externamente ou gerados internamente) sempre devem ser reconhecidos no resultado, quando incorridos, uma vez que não se consegue separá-los de outros gastos incorridos no desenvolvimento do negócio como um todo.

### **2.3.7 Reconhecimento de Perda por Desvalorização**

Assim como ocorre com os ativos imobilizados, os ativos intangíveis também são sujeitos ao teste de recuperabilidade (impairment test), mediante ao disposto no art. 183, § 3 da lei 6.404/76, modificado pela lei 11.941/09, que indica a obrigatoriedade de análise periódica sobre a recuperação de valores registrados no intangível, a fim de que sejam registradas as perdas por desvalorização ocorridas no período em questão.

Este teste deverá ser aplicado no mínimo anualmente, ou sempre que houver evidências de desvalorização do seu valor contábil, visto que a mensuração do valor de um ativo intangível sempre está limitada ao seu valor recuperável.

Para a realização desta análise e posterior registro de tais perdas, a entidade deverá seguir as disposições do Pronunciamento Técnico CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos. Por meio deste pronunciamento técnico, surge em cena o teste de recuperabilidade (impairment test), utilizado para determinar o valor recuperável de um ativo, e assim, em

comparação com o seu valor contábil, determinar se houve ou não desvalorização neste período.

### **2.3.8 Baixa de Ativos Intangíveis**

De acordo com o item 112 do Pronunciamento Técnico CPC 04:

O ativo intangível deve ser baixado:

- (a) por ocasião de sua alienação; ou
- (b) quando não são esperados benefícios econômicos futuros com a sua utilização ou alienação.

Os possíveis ganhos ou perdas obtidos com a baixa de um ativo intangível deverão ser registrados no resultado do período.

### **2.3.9 Divulgação**

As informações que deverão ser divulgadas nas demonstrações contábeis, no que tange aos ativos intangíveis, estão destacadas nos itens 118 a 123 do Pronunciamento Técnico CPC 04. Segundo este Pronunciamento Técnico, entre essas informações devem contar os critérios utilizados para determinação do valor contábil; os métodos de amortização, bem como a taxa utilizada e a vida útil; as operações realizadas durante o exercício social de referência; entre outras informações relevantes.

## **CAPÍTULO 3 – O TESTE DE RECUPERABILIDADE (*IMPAIRMENT TEST*)**

### **3.1 Objetivo**

De acordo com o art. 183 § 3º da lei 6.404/76, modificado pela lei 11.941/09:

A companhia deverá efetuar, periodicamente, análise sobre a recuperação dos valores registrados no imobilizado e intangível, a fim de que sejam:

I. Registradas as perdas de valor do capital aplicado quando houver decisão de interromper os empreendimentos ou atividades a que se destinavam ou quando comprovado que não poderão produzir resultados suficientes para recuperação desse valor;

Sendo assim, o objetivo da aplicação do teste de recuperabilidade é determinar o valor recuperável de um ativo, e assim comprovar a existência de uma possível perda por desvalorização. Vale lembrar que anteriormente não havia previsão legal para a utilização deste mecanismo nas normas e práticas contábeis, sendo o mesmo instituído com o advento das leis 11.638/07 e 11.941/09, utilizando-se como base o pronunciamento internacional do IASB, IAS 36 – “*Impairment of Assets*”.

Além de adequar o conceito de recuperabilidade aos grupos de ativos imobilizados e intangíveis, visto que outros tipos de ativos já tinham este tratamento contábil, como por exemplo, a contabilização da Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa (PCLD), o reconhecimento de uma possível perda por desvalorização de um ativo também remete à Convenção Contábil do Conservadorismo, cujo enunciado diz que “entre conjuntos alternativos de avaliação para o patrimônio, igualmente válidos, segundo os Princípios Fundamentais, a Contabilidade escolherá o que apresentar o menor valor atual para o ativo e o maior para as obrigações”.

### **3.2 Aplicação do Teste de Recuperabilidade**

#### **3.2.1 Periodicidade**

Segundo o item 8 do Pronunciamento Técnico CPC 01, “a entidade deve avaliar ao fim de cada período de reporte, se há alguma indicação de que um ativo possa ter sofrido

desvalorização. Se houver alguma indicação, a entidade deve estimar o valor recuperável do ativo”.

Portanto, recomenda-se que, no mínimo, ao final de cada exercício social, seja realizada a análise para identificação de evidências que determinarão a possível desvalorização de um ativo. Caso sejam encontradas, o teste de recuperabilidade deverá ser aplicado.

De acordo com o item 10 do Pronunciamento Técnico CPC 01, esta periodicidade também se aplica aos ativos intangíveis com vida útil indefinida ou ainda não disponível para uso, assim como para o ágio pago por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*).

### 3.2.2 Elementos Sujeitos ao Teste de Recuperabilidade

O art. 183 § 3º da lei 6.404/76, modificado pela lei 11.941/09, indica que ficam sujeitos à aplicação do teste somente os valor registrados no ativo imobilizado e intangível. Porém, segundo Azevedo (2010, p.308), de acordo com a Resolução CFC nº. 1.292/2010 e com a Deliberação CVM nº. 639/2010, vale ressaltar que o teste de recuperabilidade “se aplica a todos “**ATIVOS RELEVANTES**” relacionados às atividades industriais, comerciais, agropecuárias, minerais, financeiras, de serviços e outras”.

Segundo o mesmo autor, “as informações são relevantes quando podem influenciar as decisões econômicas dos usuários, ajudando-os a avaliar o impacto de eventos passados, presentes ou futuros ou confirmando ou corrigindo as suas avaliações anteriores”.

### 3.2.3 Obrigatoriedade

A obrigatoriedade da análise periódica dos valores registrados nos ativos imobilizado e intangível abrange de certa forma todos os tipos de empresas, porém há normas específicas para cada tipo:

- **Companhias Abertas, Companhias Fechadas e Sociedades de Grande Porte:** Estes tipos de entidades estão obrigados à realização da análise mediante o já citado art. 183, § 3º da lei 6.404,76, modificado pela lei 11.941/09.
- **Sociedades Seguradoras:** Estes tipos de sociedade devem realizar a análise com base na seção 1 do Anexo IV da Circular Susep nº. 424/2011: “Aplicam-se integralmente as

disposições e critérios estabelecidos no Pronunciamento Técnico CPC 01, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, para o exercício de 2009”.

- **Instituições Financeiras e demais instituições autorizadas a funcionar pelo Bacen:** Estão obrigados à realização da análise periódica dos ativos de acordo com o art. 1º da Resolução Bacen nº. 3.566/2008: “As instituições financeiras e demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil devem observar o Pronunciamento Técnico CPC 01, de 14 de setembro de 2007, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), no reconhecimento, na mensuração e na divulgação de redução de valor recuperável de ativos”.
- **Administradoras de consórcio:** Obrigatoriedade mediante o art. 1º da Circular Bacen nº. 3.387/2008: “As administradoras de consórcio devem observar o Pronunciamento Técnico CPC 01, de 14 de setembro de 2007, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), no reconhecimento, na mensuração e na divulgação de redução de valor recuperável de ativos”.
- **Pequenas e Médias Empresas:** Com base na seção 27 da Resolução CFC nº. 1.255/2009, as pequenas e médias empresas devem realizar a análise periódica de todos os elementos constantes no ativo.

### 3.2.4 Evidências de Desvalorização de um Ativo

Conforme o conceito que já citamos anteriormente, um ativo encontra-se desvalorizado quando o seu valor contábil exceder o seu valor recuperável. Conceituando de forma mais específica, o valor contábil é o valor registrado no balanço patrimonial, deduzido de sua respectiva depreciação, amortização ou exaustão. Já o valor recuperável corresponde ao maior valor entre o valor líquido de venda e o seu valor em uso.

Complementando a conceituação, de acordo com o item 6 do Pronunciamento Técnico CPC 01, o valor líquido de venda “é o montante a ser obtido pela venda de um ativo ou de unidade geradora de caixa em transações em bases comutativas, entre partes conhecedoras e interessadas, menos as despesas estimadas de venda”, ou seja, seria o valor pelo qual a entidade conseguiria vender o ativo em determinada data. Já o valor em uso, de acordo com o mesmo item do Pronunciamento Técnico citado, “é o valor presente de fluxos de caixa futuros esperados que devem advir de um ativo ou de unidade geradora de caixa”.

Em suma, corresponde ao valor mensurado dos benefícios futuros que a entidade deseja obter com determinado ativo.

Cabe ressaltar que caso a entidade observe que há evidências de que houve a desvalorização de um ativo, e mesmo que após a aplicação do teste de recuperabilidade esta não seja reconhecida, as evidências devem ser consideradas um sinal de que a vida útil remanescente, o valor residual e o método de depreciação, amortização ou exaustão não são adequados, necessitando revisão, que será realizada com base nos Pronunciamentos Técnicos aplicáveis a este ativo.

Como embasamento para a mensuração do valor recuperável de um ativo, a entidade poderá utilizar tanto fontes externas quanto fontes internas de informação:

- **Fontes Externas de Informação:** Algumas fontes internas podem interferir no valor em uso ou líquido de venda de um ativo. São exemplos:
  - a) Quando o valor de mercado de um ativo encontra-se menor do que o valor esperado naquele momento, em virtude de seu uso ou da passagem do tempo;
  - b) Quando ocorrer mudanças significativas sobre os diversos ambientes nos quais a entidade atua, e estas provocarem efeitos adversos sobre a mesma.
  - c) Quando houver aumento nas taxas de juros de mercado e nas taxas de retorno sobre investimentos, que afetarem a taxa de desconto utilizada no cálculo do valor de uso de um ativo, diminuindo de forma relevante o seu valor recuperável;
  - d) Quando o valor contábil do patrimônio líquido da entidade for superior que o valor de mercado de suas ações (AZEVEDO, 2010, p.314-315).
  
- **Fontes Internas de Informação:** Além das fontes externas, não podemos nos esquecer da importância da utilização das fontes internas como evidências de desvalorização do valor de um ativo, sendo exemplos:
  - a) Quando houver evidências claras de obsolescência ou dano físico de um ativo;
  - b) Quando houver mudanças significativas sobre a entidade, que provocarem efeitos adversos, e que afetem diretamente a forma de como um ativo é utilizado, como por exemplo, mudanças que causem a descontinuidade de uma operação à qual o ativo está intrinsecamente ligado;
  - c) Quando houver evidência de que o ativo se desvalorizou, mediante relatório interno, em virtude de algumas variáveis:

- a. Quando o valor dos fluxos de caixa para adquirir ou manter um determinado ativo for significativamente maior do que os fluxos de caixa originalmente orçados;
- b. Quando o valor dos fluxos de caixa gerados pelo ativo for significativamente pior do que os fluxos de caixa originalmente orçados (AZEVEDO, 2010, p.314-315).

### **3.2.5 Mensuração do Valor Recuperável de um Ativo**

Para a mensuração do valor recuperável de um ativo, o Pronunciamento Técnico CPC 01 institui alguns critérios a serem observados, tanto para o cálculo do valor líquido de venda, quando para o cálculo do valor em uso do ativo. Porém, de acordo com item 19 do mesmo Pronunciamento Técnico, “nem sempre é necessário determinar o valor justo líquido de despesas de venda de um ativo e seu valor em uso. Se qualquer um desses montantes exceder o valor contábil do ativo, este não tem desvalorização e, portanto, não é necessário estimar outro valor”.

#### **3.2.5.1 Unidade Geradora de Caixa**

Em alguns casos, pode não ser possível a identificação, de forma individual, da geração futura de fluxos de caixa de um determinado ativo, pois estes fluxos são gerados por uma combinação de ativos diferentes. Neste caso, a entidade deverá identificar o menor grupo de ativos, onde esse ativo se inclui, na geração de fluxos de caixa, que consiste na denominada unidade geradora de caixa.

A partir dessa identificação a entidade deverá mensurar o valor em uso da unidade, que consistirá no cálculo agrupado de todos os ativos pertencentes à unidade. Caso perceba-se uma perda por desvalorização no valor contábil de uma determinada unidade geradora de caixa, o valor da perda deverá ser reconhecido, de acordo com o item 104 do Pronunciamento Técnico CPC 01:

- a) primeiramente, para reduzir o valor de qualquer ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) alocado à unidade geradora de caixa (grupo de unidades); e

- b) a seguir, dos outros ativos da unidade (grupo de unidades) proporcionalmente ao valor contábil de cada ativo da unidade (grupo de unidades).

Entre os ativos que não podem ser avaliados individualmente estão os chamados ativos corporativos, como por exemplo, o prédio da sede, ativo que, individualmente, não gera entradas de caixa, mas que, segundo o item 102 do Pronunciamento Técnico CPC 01, deverá ser alocado em uma unidade geradora de caixa seguindo uma base confiável e consistente.

### **3.2.5.2 Mensuração do Valor Líquido de Venda**

Segundo o Pronunciamento Técnico CPC 01:

A melhor evidência do valor justo líquido de despesas de venda de um ativo é o preço de contrato de venda firme em transação em bases comutativas, entre partes conhecedoras e interessadas, ajustado por despesas adicionais que seriam diretamente atribuíveis à venda do ativo.

Em suma, para mensurar o valor líquido de venda de um ativo, a entidade deve realizar uma estimativa confiável do valor que poderia ser obtido com a sua venda, deduzido das despesas necessárias para a sua concretização, tais como tributos, despesas com a remoção do ativo, despesas legais, etc.

Cabe ressaltar que tal estimativa deverá ser realizada mesmo que este ativo não seja negociado. Porém, em alguns casos, devido à inviabilidade de realização desta estimativa, em virtude, por exemplo, da não existência de um mercado ativo – ocorrência que dificulta a obtenção de dados confiáveis, será considerado como valor recuperável o valor em uso do ativo.

### **3.2.5.3 Mensuração do Valor em Uso**

Para mensurar o valor em uso de um ativo, a entidade deve considerar a sua expectativa de geração de fluxos de caixa futuros, ou seja, mensurar o valor presente do valor que ela espera obter com a utilização deste ativo em suas operações.

De acordo com Iudícibus et al. (2010, p.237), para realizar a mensuração do valor em uso de um ativo precisamos de algumas informações, tais como variação de taxas de juros, análise de riscos, valor do dinheiro no tempo, expectativas de benefícios futuros com a

utilização deste ativo, entre outras, devendo em seguida: “(i) estimar as futuras entradas e saídas de caixa decorrentes de uso contínuo do ativo e de sua baixa ao final da vida útil; e (ii) aplicar a taxa de desconto mais adequada a esses fluxos de caixa estimados, de forma que se obtenha o seu valor presente”. Para obter maior confiabilidade na obtenção dessas informações, o mesmo autor ressalta: “Deve ser exercido julgamento para essas questões, levando em consideração todo o contexto em que a entidade opera”.

Para a projeção dos fluxos de caixa, de acordo com o item 39 do Pronunciamento Técnico CPC 01:

As estimativas de fluxos de caixa futuros devem incluir:

- a) projeções de entradas de caixa advindas do uso contínuo do ativo;
- b) projeções de saídas de caixa que são necessariamente incorridas para gerar as entradas de caixa advindas do uso contínuo do ativo (incluindo as saídas de caixa para preparar o ativo para uso) e que podem ser diretamente atribuídas ou alocadas, em base consistente e razoável, ao ativo; e
- c) se houver, fluxos de caixa líquidos a serem recebidos (ou pagos) quando da baixa do ativo ao término de sua vida útil.

Segundo o item 55 do mesmo pronunciamento:

A taxa de desconto deve ser a taxa antes dos impostos, que reflita as avaliações atuais do mercado acerca:

- a) do valor do dinheiro no tempo; e
- b) dos riscos específicos do ativo para os quais as estimativas de fluxos de caixa futuros não tenham sido ajustadas.

Portanto, é importante ressaltar que a taxa de desconto escolhida para o cálculo do valor em uso deve refletir a avaliação que o mercado realizaria especificamente em relação ao ativo, e não em relação à entidade em geral, conforme Iudícibus et al. (2010, p.240): “a taxa de desconto deve corresponder ao conceito de qual seria a taxa que o mercado utilizaria para avaliar esse ativo, fora do risco da entidade como um todo, considerando apenas o risco do ativo propriamente dito”.

### **3.2.6 Aplicação em Ativos Reavaliados**

Há alguns casos em que o valor contábil de um ativo foi em algum momento equiparado ao seu valor justo, em virtude da utilização do mecanismo de reavaliação, utilizado de acordo com a legislação em vigor.

Neste caso, se no momento da análise o valor contábil reavaliado do ativo corresponder ao seu valor de mercado, o fator que determinará a existência ou não de parcela não recuperável será o valor das despesas diretas incorridas para se desfazer do ativo, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01. Caso o valor das despesas seja insignificante, é improvável que haja parcela não recuperável do valor deste ativo. Mas se o valor das despesas for relevante, em relação ao valor total do ativo, a entidade deverá aplicar o teste de recuperabilidade, para determinar a existência ou não de parcela não recuperável.

Outra hipótese é de que o valor contábil reavaliado do ativo não corresponda ao seu valor de mercado. Neste caso, a entidade também deverá aplicar o teste de recuperabilidade para verificar se realmente houve desvalorização.

### **3.2.7 Registro da Aplicação do Teste de Recuperabilidade**

No processo de reconhecimento de perda por desvalorização de um ativo, é recomendável o registro formal deste processo, em documentos que podem ser denominados "Relatórios de Avaliação", e que devem ser assinados por um profissional devidamente qualificado para o exercício dessa função. Assim como ocorre em outros tipos de avaliações, é recomendável também que estes relatórios sejam aprovados pelos órgãos competentes das entidades, como por exemplo: Conselho Administrativo, Assembleia Geral, entre outros.

Com base no raciocínio constante na Interpretação Técnica ICPC 10, que se aplica a esta situação, Azevedo (2010, p.183) ressalta que:

Consideram-se avaliadores os especialistas que tenham experiência, competência profissional, objetividade e conhecimento técnico dos bens. Adicionalmente, para realizar seus trabalhos, os avaliadores devem conhecer ou buscar conhecimento a respeito de sua utilização, bem como das mudanças tecnológicas e do ambiente econômico onde ele opera, considerando o planejamento e outras peculiaridades do negócio da entidade.

Por fim, ainda de acordo com a Interpretação Técnica citada, "a avaliação poderá ser efetuada por avaliadores internos ou externos à entidade".

### **3.2.8 Contabilização**

A partir da concretização das evidências de que um o valor de um determinado ativo é irrecuperável, a entidade deverá imediatamente reconhecer o valor da desvalorização, sob o título de “Perda por Desvalorização”.

Neste momento, o lançamento contábil a ser realizado conforme o exemplo abaixo:

D – Perda por Desvalorização de Ativo Imobilizado (Despesa).

C – ( - ) Perda por Desvalorização de Ativo Imobilizado (Ativo).

Uma exceção é o reconhecimento do valor da desvalorização de ativos reavaliados, cujo lançamento contábil será realizado da seguinte maneira:

D – Reserva de Reavaliação (Patrimônio Líquido).

C – ( - ) Perda por Desvalorização de Ativo Imobilizado (Ativo).

#### **3.2.8.1 Efeitos Fiscais da Contabilização**

A despesa gerada pelo reconhecimento da desvalorização de um ativo será considerada, para fins de apuração de IR e CSLL, como uma despesa não dedutível. De acordo com os arts. 335 a 339, e art. 418, todos eles do Regulamento de Imposto de Renda (RIR/99), este tipo de despesa somente será considerado dedutível no momento da venda ou baixa deste ativo.

#### **3.2.8.2 Efeitos sobre a Depreciação, Amortização ou Exaustão do Ativo**

O principal efeito contábil gerado pelo reconhecimento da desvalorização de um ativo e o ajuste da despesa de depreciação, amortização ou exaustão do ativo, que, de acordo com o item 63 do Pronunciamento Técnico CPC 01, “deve ser ajustada em períodos futuros para alocar o valor contábil revisado do ativo, menos seu valor residual (se houver), em base sistemática ao longo de sua vida útil remanescente”.

### **3.2.8.3 Divulgação dos Critérios Utilizados Para a Contabilização**

É fato líquido e certo que a entidade deverá divulgar, por meio de Notas Explicativas, os critérios que a levaram a reconhecer a perda por desvalorização de um ativo:

Caso o valor contábil do ativo seja superior ao seu valor recuperável, a entidade (...) reconhece a perda referente à parcela não recuperável no resultado do período (...). Este fato, se ocorrer, deve ser destacado em Nota Explicativa específica, mencionando os critérios que foram utilizados para a determinação do valor da perda, entre outras informações pertinentes (IUDÍCIBUS et. al., 2010, p.236).

### **3.2.9 Reversão da Perda por Desvalorização**

Caso a entidade comprove que o valor recuperável de um ativo seja maior que o valor contábil do mesmo, e que esta diferença tenha sido gerada por um reconhecimento de perda por desvalorização ocorrida anteriormente, a entidade poderá realizar a sua reversão. Alguns fatos podem justificar a ocorrência da reversão, como por exemplo, o aumento no valor de mercado do ativo em questão, ou até mesmo evidências de que o desempenho econômico do ativo será melhor do que o projetado anteriormente.

A reversão ocorrida poderá ser reconhecida no resultado do exercício em que ocorreu, por meio da inversão das contas contábeis constantes no lançamento de reconhecimento da perda por desvalorização. No caso específico da reversão de perdas por desvalorização de uma unidade geradora de caixa, o valor da reversão deverá ser alocado proporcionalmente aos ativos que compõem esta unidade.

Cabe ressaltar que a reversão nunca poderá ser superior que o valor reconhecido anteriormente como perda, e que é vedada a reversão de perdas referentes à parcela do ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*).

## **CAPÍTULO 4 – SEMELHANÇAS E DIFERENÇAS**

### **4.1 Estrutura de Ativo**

Como já vimos anteriormente, uma das principais mudanças ocorridas com a edição das leis 11.638/07 e 11.941/09 foram as alterações ocorridas na estrutura do ativo. Saiu de cena a figura do Ativo Permanente, dividido em Investimentos, Imobilizado e Diferido, e entrou em cena a figura do Ativo Não-Circulante, composto dos subgrupos Realizável a Longo Prazo, Investimentos, Imobilizado e Intangível.

### **4.2 Primazia da Essência sobre a Forma**

Neste momento de convergência das normas e práticas contábeis brasileiras às internacionais, um elemento que já existia anteriormente, e que passou a ser mais exigido, é a figura da “Primazia da Essência Sobre a Forma”. Segundo Iudícibus, Martins e Gelbcke (2009, p.13), “esse conceito estava inserido na Deliberação CVM nº. 29/86, mas de passagem, sem que lhe houvesse sido dada a característica de um ‘princípio’ propriamente dito”. Porém, a partir da aprovação do Pronunciamento Conceitual Básico CPC 00 – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, este conceito passou a ser um dos itens mais exigidos no momento da elaboração das demonstrações contábeis.

Ainda de acordo com Iudícibus, Martins e Gelbcke (2009, p.13):

De agora em diante, (...) quando o documento formaliza uma situação que não representa a efetiva realidade econômica da operação, o contador e os administradores da empresa são responsáveis por efetuar a contabilização conforme a essência econômica da transação, e não sua mera forma, e o auditor só pode aceitar sem ressalva a demonstração contábil se assim elaborada.

Em suma, conforme este conceito, as operações devem ser classificadas contabilmente de acordo com a sua natureza, e não mais seguindo rigidamente a forma legal da operação.

### **4.2.1 Exemplo de Aplicação da Primazia da Essência Sobre a Forma**

Algumas operações envolvendo ativos imobilizados e intangíveis foram afetadas diretamente pela utilização da primazia da essência sobre a forma.

O exemplo clássico são as operações realizadas com comodatos, que correspondem aos empréstimos gratuitos de bens por prazos determinados. Como já vimos anteriormente, a classificação de itens no ativo imobilizado, com a alteração do art. 179 da lei 6.404/76 pela lei 11.638/07, deve englobar “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”.

Dessa forma, caso o bem cedido em comodato transfira à empresa comodatária – que recebe o bem em empréstimo – os seus benefícios, riscos e controle, este bem deverá ser classificado em seu ativo imobilizado, pois, apesar de juridicamente pertencer à empresa comodante, a natureza econômica da operação atende aos critérios de classificação como ativo imobilizado para a empresa comodatária.

## **4.3 Ativo Imobilizado**

Com relação ao Ativo Imobilizado, o primeiro ponto a ser destacado é a mudança no critério de classificação de seus componentes. No cenário anterior, classificavam-se neste grupo todos os bens e direitos destinados à manutenção das atividades da empresa, enquanto que, no cenário atual, acrescentou-se a este critério os bens e direitos cujas operações transfiram à empresa os seus benefícios, riscos e controle.

Em um segundo momento, houve a separação entre os bens corpóreos e não corpóreos. No cenário anterior, os bens não corpóreos eram classificados no ativo imobilizado, salvo algumas exceções que eram classificados como ativo diferido ou investimentos. Já no cenário atual, estes bens passam a ser classificados no subgrupo ativo intangível. Por fim, os bens corpóreos continuam classificados como ativo imobilizado.

### 4.3.1 Depreciação

No âmbito da depreciação, novos conceitos foram trazidos pelas novas leis. A grande preocupação com estas mudanças é mudar a cultura que já está consolidada nas práticas contábeis brasileiras, que não é adequada contabilmente:

Nossa prática brasileira tem sido, infelizmente, a da adoção, na contabilidade, dos prazos de vida útil admitidos para fins tributários, quando deveríamos estar utilizando os prazos de vida útil econômica e o valor residual esperado ao fim dessa vida (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE, 2009, p.26).

Sendo assim, entra em cena o conceito de “vida útil econômica”, que corresponde ao período em que a empresa espera obter benefícios econômicos com a utilização do bem. Portanto, o cálculo da depreciação, amortização ou exaustão deverá ser realizado com base na vida útil econômica do bem.

### 4.3.2 Recuperabilidade e Reavaliação de Ativos Imobilizados

A partir da publicação das leis 11.638/07 e 11.941/09, os itens classificados como ativo imobilizado ficam sujeitos à análise periódica para verificação de sua recuperabilidade, mediante a aplicação do teste de recuperabilidade, seguindo os preceitos do Pronunciamento Técnico CPC 01.

Quanto à reavaliação de ativos, a partir da publicação da lei 11.638/07 esta forma de avaliação de ativo foi vedada. As empresas que ainda mantinham saldos nas reservas de reavaliação surgem duas opções, de acordo com o art. 6º da lei 11.638/07:

“Os saldos existentes nas reservas de reavaliação deverão ser mantidos até a sua efetiva realização ou estornados até o final do exercício social em que esta Lei entrar em vigor”.

## 4.4 Ativo Intangível

Com a criação do subgrupo Intangível, alocado no grupo Ativo Não Circulante, tornou-se evidente a separação entre os bens corpóreos e não corpóreos, sendo os bens corpóreos classificados como ativo imobilizado, e os bens não corpóreos classificados como

ativo intangível. Anteriormente, estes bens eram classificados basicamente como ativo imobilizado, com algumas exceções sendo classificadas como investimentos ou ativo diferido.

Para melhor exemplificar o antes e o depois destas classificações, vamos a três exemplos:

- **Ágio por expectativa de rentabilidade futura (*Goodwill*):** Este tipo de ágio, também conhecido como Fundo de Comércio adquirido, anteriormente classificado como Investimentos, agora passará a compor o subgrupo do Ativo Intangível. No entanto, de acordo com as novas práticas contábeis, ele não poderá ser amortizado, ficando sujeito apenas ao teste de recuperabilidade. Cabe ressaltar que o ágio por diferença entre valor de mercado e valor contábil permanecerá no subgrupo Investimentos.
- **Licença de Software:** Anteriormente classificadas como Ativo Diferido, as aquisições de licenças de softwares e programas deverão ser reanalisadas: caso o software em questão somente seja utilizado em conjunto com um determinado ativo imobilizado, o gasto incorrido para sua aquisição deverá ser registrado junto a este ativo; caso contrário, será classificado como Ativo Intangível.
- **Marcas e Patentes:** Os direitos de exploração de marcas, patentes, direitos autorais, entre outros, e que eram classificados anteriormente no subgrupo Ativo Imobilizado, deverão a partir de agora compor o subgrupo do Ativo Intangível.

#### **4.4.1 Recuperabilidade de Ativos Intangíveis**

Os ativos intangíveis, assim como os ativos imobilizados, também ficam, a partir da publicação das leis 11.638/07 e 11.941/09, sujeitos à análise periódica para verificação de sua recuperabilidade, mediante a aplicação do teste de recuperabilidade, seguindo os preceitos determinados pelo Pronunciamento Técnico CPC 01.

#### **4.5 Teste de Recuperabilidade**

O teste de recuperabilidade (*impairment test*) também foi introduzido com a publicação das leis 11.638/07 e 11.941/09. Ele deve ser aplicado quando houver evidências de

desvalorização de um ativo, porém, como já vimos anteriormente, recomenda-se que esta análise seja feita no mínimo ao final de cada exercício social.

A utilização do teste de recuperabilidade, assim como a comprovação e o registro contábil da desvalorização de um ativo, parte do pressuposto de que nenhum ativo pode existir por valor que não seja recuperável.

O valor recuperável de um ativo, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01, corresponde ao maior valor entre o seu valor líquido de venda e o seu valor em uso. Sendo assim, caso o valor contábil seja maior que o valor recuperável, significa que houve uma desvalorização, e esta deverá ser registrada.

Ressaltamos ainda que toda a metodologia para a mensuração dos valores recuperáveis, em uso, e para a aplicação do teste de recuperabilidade está contida no Pronunciamento Técnico CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Pretendemos, através do presente trabalho, mostrar de uma forma geral quais foram as alterações que afetaram a contabilidade nos quesitos que dizem respeito aos ativos imobilizado e intangível, mediante a publicação das leis nº. 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e nº. 11.941, de 27 de maio de 2009.

Vimos que as normas e práticas contábeis brasileiras sempre estiveram intrinsecamente ligadas com o aspecto legal das operações efetuadas, onde muitas vezes não refletiam a natureza econômica destas operações, produzindo distorções econômicas relevantes nas informações prestadas. Com a publicação das leis supra citadas, buscou-se mudar este cenário.

Em linhas gerais, o trabalho buscou indicar o tratamento contábil para os ativos imobilizado e intangível, onde as partes interessadas que fazem usufruto das demonstrações contábeis possam identificar e discernir qual é o investimento que a entidade tem nestes ativos, com ênfase na recuperabilidade dos valores registrados.

Foram estabelecidos de forma sucinta os principais pontos que devem ser considerados na contabilização destes ativos, sendo eles o reconhecimento, a determinação de seus valores contábeis, e também a depreciação, quando se tratar do imobilizado, ou amortização, quando se tratar do intangível.

A análise da efetiva recuperabilidade dos valores registrados nos ativos imobilizados e intangíveis é extremamente importante nos tempos atuais, devido ao fato que as normas e práticas contábeis brasileiras estão cada vez mais buscando refletir a realidade econômica das operações efetuadas, e assim refletir a real posição econômica da empresa em determinada data, impedindo, por exemplo, distorções relevantes nas informações prestadas, como a ocorrência do fato de um ativo estar registrado por valor superior ao valor que a entidade pode recuperar com a sua venda, ou mesmo com o seu uso. E nada mais justo do que a utilização do Teste de Recuperabilidade, consagrado nas normas e práticas contábeis internacionais, para atestarmos a real recuperabilidade de um valor registrado nestes grupos.

Por fim, ressaltamos que tais mudanças ocorridas, realizadas com o objetivo de convergência das normas e práticas contábeis brasileiras às normas e práticas contábeis internacionais, é um processo que não tem mais volta, e trata-se do maior desafio enfrentado pelos contabilistas nos tempos atuais.

## REFERÊNCIAS

- AZEVEDO, Osmar Reis. **Comentários às Novas Regras Contábeis Brasileiras**. 5. Ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- BANCO CENTRAL DO BRASIL. Circular n. 3.387, de 24 de Março de 2009. Cria títulos e subtítulos contábeis e estabelece outras providências para controle dos tipos de créditos tributários no Cosif. Disponível em: <[http://www.bcb.gov.br/pre/normativos/busca/normativo.asp?tipo=c\\_circ&ano=2009&numero=3387](http://www.bcb.gov.br/pre/normativos/busca/normativo.asp?tipo=c_circ&ano=2009&numero=3387)>. Acesso em 03 outubro 2012.
- BANCO CENTRAL DO BRASIL. Resolução n. 3.566, de 29 de Maio de 2008. Dispõe sobre procedimentos aplicáveis no reconhecimento, mensuração e divulgação de perdas em relação ao valor recuperável de ativos. Disponível em: <<http://www.bcb.gov.br/pre/normativos/busca/normativo.asp?tipo=res&ano=2008&numero=3566>>. Acesso em 03 outubro 2012.
- BRASIL. Decreto-Lei n. 1.598, de 26 de Dezembro de 1977. Altera a legislação do Imposto de Renda. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del1598.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm)>. Acesso em 10 junho 2012.
- BRASIL. Lei n. 6.404, de 15 de Dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/16404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16404consol.htm)>. Acesso em 04 junho 2012.
- BRASIL. Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/rir/default.htm>>. Acesso em 04 outubro 2012.
- COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. **A CVM**. Disponível em: <[www.cvm.gov.br](http://www.cvm.gov.br)>. Acesso em 10 junho 2012.
- COMITE DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. INTERPRETAÇÃO TÉCNICA ICPC 10: Interpretação Sobre a Aplicação Inicial ao Ativo Imobilizado e à Propriedade para Investimento dos Pronunciamentos Técnicos CPCs 27, 28, 37 e 43. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/mostraOrientacao.php?id=70>>. Acesso em 05 outubro 2012.

COMITE DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 01 (R1): Redução ao Valor Recuperável de Ativos. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/mostraOrientacao.php?id=15>>. Acesso em 05 outubro 2012.

COMITE DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 04 (R1): Ativo Intangível. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/mostraOrientacao.php?id=18>>. Acesso em 27 outubro 2012.

COMITE DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 12: Ajuste a Valor Presente. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/mostraOrientacao.php?id=26>>. Acesso em 05 outubro 2012.

COMITE DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 27: Ativo Imobilizado. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/mostraOrientacao.php?id=37>>. Acesso em 21 outubro 2012.

FERREIRA, Ricardo J. **Comentários às Mudanças Contábeis na Lei nº 6.404/76 – MP nº 449/08**. Rio de Janeiro, 2008. Disponível em: <[http://www.editoraferreira.com.br/publique/media/toq97\\_ricardo-ferreira.pdf](http://www.editoraferreira.com.br/publique/media/toq97_ricardo-ferreira.pdf)>. Acesso em 22 setembro 2012.

IBRACON – INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL. **Institucional**. Disponível em: <<http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/detInstitucional.php?cod=1>>. Acesso em 10 junho 2012.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. MARTINS, Eliseu. GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações (Aplicável às Demais Sociedades)**. 7. Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. MARTINS, Eliseu. GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações (Aplicável às Demais Sociedades): Rumo às Normas Internacionais**. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. et al. **Manual de Contabilidade Societária (Aplicável a Todas as Sociedades)**. 1. Ed. São Paulo: Atlas, 2010.

KPMG. **Lei 11.638/07 altera a Lei das SAs (Lei 6.404/76) – Resumo dos principais impactos**. Disponível em: <[http://www.kpmg.com/BR/PT/Estudos\\_Analises/artigosepublicacoes/Documents/Auditoria/Lei\\_6404\\_final.pdf](http://www.kpmg.com/BR/PT/Estudos_Analises/artigosepublicacoes/Documents/Auditoria/Lei_6404_final.pdf)>. Acesso em 10 junho 2012.

LOPES, Rita Marina da Silva. ARAUJO, Ademilson Ferreira de. **As Normas Brasileiras de Contabilidade em adequação para as normas da Contabilidade Internacional**. Garça, março 2008. Disponível em: <<http://www.revista.inf.br/contabeis11/pages/artigos/cc-edic11-anoVI-art02.pdf>>. Acesso em 17 junho 2012.

MOROZINI, Fernando. **História da Contabilidade no Brasil**. Londrina, 26 outubro 2009. Disponível em: <<http://www.webartigos.com/artigos/historia-da-contabilidade-no-brasil/26988/>>. Acesso em 04 junho 2012.

PORTAL DE CONTABILIDADE. **História da Contabilidade**. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/historia.htm>>. Acesso em: 04 junho 2012.

REIS, Aline de Jesus. SILVA, Selma Leal da. **A história da Contabilidade no Brasil**. Salvador, 2007. Disponível em: <<http://www.revistas.unifacs.br/index.php/sepa/article/download/299/247>>. Acesso em 04 junho 2012.

SÁ, Antônio Lopes de. **Aspectos contábeis da nova Lei das Sociedades por Ações: interpretação e análise**. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 1979.

SESCON – SINDICATO DAS EMPRESAS DE SERVIÇOS CONTÁBEIS, ASSESSORAMENTO, PERÍCIAS, INFORMAÇÕES E PESQUISAS DA REGIÃO SERRANA DO RGS. **História da Contabilidade**. Disponível em: <<http://sesconserragaucha.com.br/curiosidades/historia.asp>>. Acesso em 04 junho 2012.

SUPERINTENDÊNCIA DE SEGUROS PRIVADOS. Circular SUSEP nº 424, de 29 de Abril de 2011. Dispõe sobre as alterações das Normas Contábeis a serem observadas pelas entidades abertas de previdência complementar, sociedades de capitalização, sociedades seguradoras e resseguradores locais, instituídas pela Resolução CNSP nº 86, de 3 de setembro de 2002. Disponível em: <<http://www.susep.gov.br/textos/circ424.pdf/view?searchterm=seguradoras>>. Acesso em: 03 outubro 2012.

SZUSTER, Fernanda Rechtman. et al. **Contabilidade Geral: Introdução à Contabilidade Societária**. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2011.