Depreciação e Amortização

Ramon Tomazela Santos

Doutorando e mestre em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo – USP. Master of Laws (LL.M.) em Tributação Internacional pela Universidade de Viena. Sócio do escritório Mariz de Oliveira e Siqueira Campos.

AGENDA

- **Depreciação**
  - Aplicações de Capital
  - Bens depreciáveis e não depreciáveis
  - Início e fim do registro de depreciação
  - Depreciação de bens usados
  - Imobilizados destinados à venda
  - Taxas de depreciação
  - “Impairment” e ajuste das taxas de depreciação
  - Obrigatoriedade do registro
  - Bens intrinsicamente ligados à produção de bens e serviços
  - Depreciação acelerada incentiva
- **Amortização**
  - Bens amortizáveis
  - Amortização pelo padrão de consumo vs. amortização linear
- **Discussão de caso – Infraestrutura do Contrato de Concessão**

APLICAÇÕES DE CAPITAL

- **Regra geral:** as aplicações de capital não podem ser imediatamente registradas como despesas, devendo integrar o custo de aquisição do bem ou direito.

    - Ativo não-circulante:
        - ✓ Ativo realizável a longo prazo
        - ✓ Investimentos
        - ✓ Imobilizado
        - ✓ Intangível

- **Ativo imobilizado:** bens corpóreos destinados à manutenção de capital da companhia (inclusive em caso de transferência de benefícios, riscos e controle).

- **Justificativa para "ativação":** investimentos de capital perdem valor ao longo do tempo e contribuem para os resultados de diferentes períodos.

- **Exceção:** bem adquirido tiver valor unitário não superior a R$ 1.200,00 ou prazo de vida útil não superior a 1 (um) ano (art. 313, § 1º, II, do RIR/2018)

    - Valor insignificante – desnecessidade de controle até esgotar a vida útil – Praticabilidade.

APLICAÇÕES DE CAPITAL

- **Apropriação como despesa no resultado vs. ativação**
  - É necessário identificar se o desembolso realizado pela pessoa jurídica gera benefício econômico presente ou futuro.

Gastos (Desembolso)	
Benefício econômico	**Classificação Contábil**
• Presente	• Despesa no resultado do exercício
• Futuro	• Ativado como despesa antecipada (ativo circulante ou realizável a longo prazo)
	• Ativado como despesa pré-operacional (ativo intangível)
	• Ativado no não circulante (investimento, imobilizado ou intangível)

APLICAÇÕES DE CAPITAL – POLÍTICA FISCAL

- **Corporate income tax:** os investimentos em bens de capital são recuperados ao longo do uso produtivo ou da vida útil do ativo.

- **Cash-flow tax**: os investimentos são deduzidos imediatamente, a fim de desonerar os investimentos e estimular o desenvolvimento econômico.

    - Ausência de diferenças temporais (*pretax* e *after-tax return* são equivalentes).

    - Alíquotas efetivas deixam de variar a depender do tipo de ativos (há taxas diferentes de depreciação segundo o tipo de ativo).

    - Escolha entre tipos de ativo passa a ser baseada em critérios de produtividade e administração do negócio, sem levar em consideração a taxa de depreciação.

    - Redução do custo de investimento pode estimular o ambiente de negócios e aumentar salário dos trabalhadores.

DEPRECIAÇÃO

- **Contábil:** *"alocação sistemática do valor da depreciação de um ativo ao longo de sua vida útil"* (PT CPC 27 – "Ativo Imobilizado").

- **Fiscal:** Custo ou encargo correspondente à diminuição do valor dos bens do ativo em razão do **desgaste pelo uso**, da **ação da natureza** ou da **obsolescência normal** (art. 317 do RIR/2018).

    - **Desgaste:** redução da capacidade de produção ou da eficiência

        - **Uso:** emprego do bem na atividade econômica (desgaste físico)

        - **Ação da natureza:** causas naturais (oxidação, ferrugem, mudanças climáticas, corrosão).

        - **Obsolescência**: progresso tecnológico

BENS DEPRECIÁVEIS (art. 318 do RIR/2018)

- Todos os bens sujeitos a desgaste por **uso**, **ação da natureza** ou da **obsolescência normal.**

BENS NÃO DEPRECIÁVEIS (art. 318 do RIR/2018)

- Bens que não perdem valor (obras de arte e antiguidades)
    - **Acórdão nº 103-19837 não admitiu a depreciação de antiguidades utilizadas para a decoração do escritório da empresa.**
- Terrenos (a construção pode ser depreciada)
    - **Acórdão nº 108-05888 admitiu a depreciação de terreno utilizado como aterro para lançamento de resíduos industriais, pelo prazo de 50 anos estabelecido na escritura da autoridade sanitária.**
- Imóveis alugados ou destinados à revenda
- Bens sujeitos à exaustão
- Bens cuja vida útil seja interior a 1 ano (art. 313, § 1º, I, do RIR/2018)
- Bens com valor inferior a R$ 1.200,00 (art. 313, § 1º, II, do RIR/2018)
    - **Acórdão nº 101-87252 não admitiu a depreciação de bens em desuso.**

CUSTO INICIAL DO IMOBILIZADO (itens 16 e 17 PT CPC 27 – “Ativo Imobilizado”)

- Preço de aquisição, acrescido de imposto de importação e impostos não recuperáveis sobre a compra.

Máquina
Custo de aquisição
(-) ICMS recuperável
(-) PIS
(-) COFINS

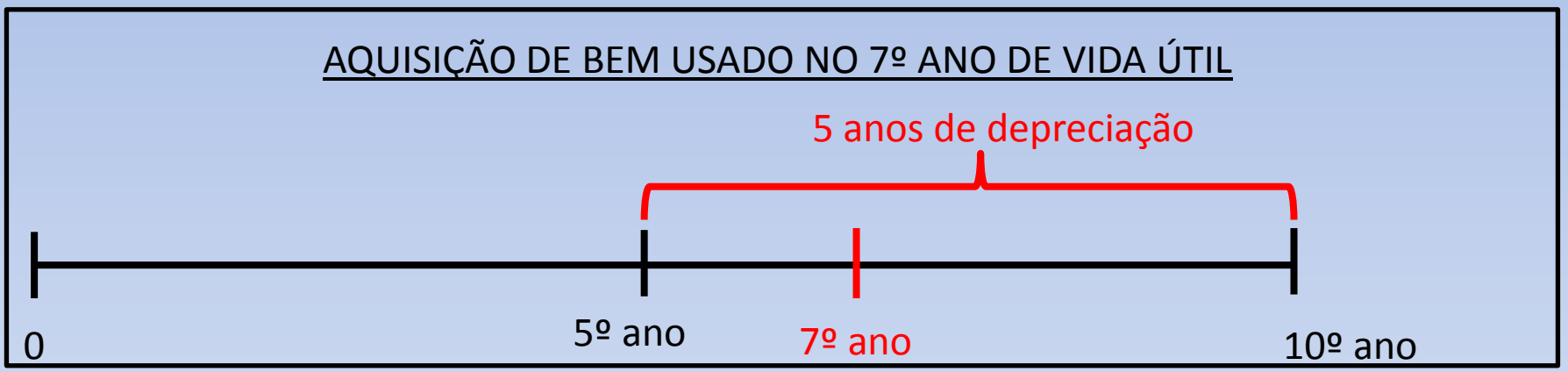
- Custos para colocar o ativo no local e em condições de funcionamento.
    - Custos de preparação de local
    - Custos de frete e de manuseio
    - Custos de instalação e montagem
    - Custos para testar o funcionamento (amostras)
    - Honorários profissionais

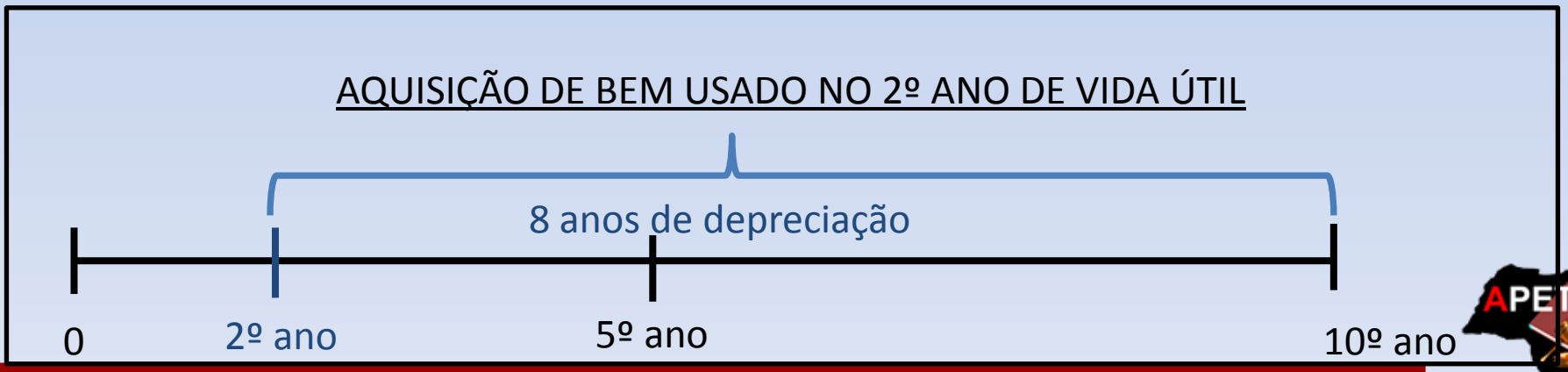
INÍCIO E FIM DO REGISTRO DA DEPRECIAÇÃO

- **Início:** A depreciação é dedutível a partir da colocação do bem em **uso** ou em **condições de produzir** (art. 317, § 2º, do RIR/2018)
    - **Perguntas e Respostas:** Bens em depósito não são depreciáveis, por não estarem em uso ou em condições de produzir.
    - **Acórdão nº 1801-001.724, de 08.11.2013:** *"DEPRECIAÇÃO. TERMO DE INÍCIO. DATA DE INSTALAÇÃO. DATA DE INÍCIO DE PRODUÇÃO. A quota de depreciação é dedutível a partir da época em que o **bem é instalado**, **posto em serviço** ou em **condições de produzir**, devendo, para o caso de veículo, prevalecer como termo inicial a data de registro no Detran sobre a data de aquisição*". **(divergência entre nota fiscal e registro no DETRAN)**
- O bem que não está sendo utilizado também pode sofrer desgastes por **ação da natureza** ou por **obsolescência**.
- Enquanto houver saldo de custo ainda não depreciado, pode haver depreciação dentro do limite máximo estimado anual.
- **Fim:** na baixa contábil ou na reclassificação para ativo disponível para venda (vide item 55 do PT CPC 27 – "Ativo Imobilizado").

DEPRECIAÇÃO DE BENS USADOS (art. 322 do RIR/2018)

- A taxa de depreciação será fixada tendo em vista o **maior** dos seguintes valores:
  - a metade da vida útil admissível para o bem novo.
  - o restante da vida útil, contada a partir da primeira instalação do bem.





IMOBILIZADOS DESTINADOS À VENDA

- **PT CPC 31 ("Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada"):** *"A entidade* ***não deve depreciar (ou amortizar) o ativo não circulante enquanto estiver classificado como mantido para venda*** *ou enquanto fizer parte de grupo de ativos classificado como mantido para venda".*

- Para fins fiscais, o ativo imobilizado não será mais depreciável caso deixe de ser utilizado na atividade da pessoa jurídica.

- O custo ainda não depreciado será deduzido no momento da alienação ou baixa, na apuração do ganho ou perda de capital.

SUBSTITUIÇÃO DE PARTES E PEÇAS EM IMOBILIZADOS USADOS

- Gastos com reparos, conservação ou substituição de partes e peças, que aumentem a vida útil do bem por prazo superior a 1 ano, deverão ser capitalizados, a fim de servirem de base para depreciações futuras (art. 354 do RIR/2018).

- Se não houver aumento de vida útil, os gastos serão lançados como despesa no resultado do exercício.

TAXAS DE DEPRECIAÇÃO – Anexo II da IN RFB nº 1700

Bens	Taxa Anual	Vida Útil
Edifícios	4%	25 anos
Instalações	10%	10 anos
Móveis	10%	10 anos
Veículos de passageiros	20%	5 anos
Veículos de carga	25%	4 anos
Contêineres	10%	10 anos

- A lei, por uma questão de **praticabilidade**, aceita taxas estimadas e dispensa a prova do desgaste real.
  - **Obs. 1. A taxa é fixada para o ano. No caso de início da depreciação no meio do período-base, o cálculo é feito por duodécimos (1/12 por mês).**
  - **Obs. 2. Não se exige ajuste proporcional aos dias do mês.**

TAXAS DE DEPRECIAÇÃO ACELERADA – AUMENTO EM FUNÇAO DOS TURNOS

- A lei admite a aceleração da depreciação dos bens móveis em função do número de horas diárias de operação, nos seguintes termos (art. 323 do RIR/2018):

Turno	Coeficiente
1 turno de 8 horas	1
2 turnos de 8 horas (16 horas)	1,5
3 turnos de 8 horas (24 horas)	2

Exemplo: máquina (10 anos)

Depreciação regular: 10%
2 turnos (16 horas): 15%
3 turnos (24 horas): 20%

- **TAXA DE DEPRECIAÇÃO POR CONJUNTO**

- Quando o registro do bem for feito por conjunto de equipamentos, sem especificação suficiente para permitir a aplicação de de taxas de depreciação diferentes, de acordo com a natureza do bem, o contribuinte pode:

  - adotar taxas médias, desde que justificadas;

  - utilizar as taxas aplicáveis aos bens de maior vida útil que integrarem o conjunto (art. 320, § 3º, do RIR/2018).

  - **Acórdão nº 1301-002.424, de 16.05.2017:** *"DEPRECIAÇÃO. AMORTIZAÇÃO. MUP. Forma de depreciação e amortização. Bens tangíveis e intangíveis que compõem um único ativo, formando um único bem. Passível de depreciação pelo método de unidades produzidas. Baseado no uso e/ou produção esperados".*

TAXAS DE DEPRECIAÇÃO – CONTÁBIL VS. FISCAL

- **PT CPC 27 ("Ativo Imobilizado"):** impede que a taxa de depreciação estabelecida pela RFB seja utilizada para fins contábeis (no passado, esse procedimento era adotado pelas empresas)
- A pessoa jurídica deve identificar a vida econômica (estimada) de um ativo e calcular a taxa de depreciação efetiva
- Vida útil estimada deve ser revisada periodicamente
- **Valor depreciável:** custo contábil / custo contábil subtraído do valor residual
    - uso do bem até o esgotamento físico
    - uso estratégico com substituição periódica
- **Valor residual:** valor provável a ser obtido com a venda do bem usado.
    - Exemplo: locadora de veículos substitui a sua frota a cada 5 anos.

Custo contábil do bem	R$ 90.000,00
(-) Valor residual estimável	(R$ 50.000,00)
(=) Valor depreciável	R$ 40.000,00

TAXAS DE DEPRECIAÇÃO – CONTÁBIL VS. FISCAL

QUADRO RESUMO DA DEPRECIAÇÃO			
	Taxa de depreciação	**Critério**	**Hipóteses**
Contábil	Taxa efetiva regular	Vida econômica estimada	Uso até o esgotamento
	Taxa efetiva empresarial (sem valor residual)	Vida econômica estimada, menos valor residual provável	Uso com substituição periódica
Fiscal	Taxa admitida pela RFB	Desgaste estimado	Regra geral
	Taxa de depreciação acelerada	Coeficientes 1,5 ou 2	Turnos de operação
	Depreciação acelerada incentivada	Incentivo fiscal	Exceção

TAXAS DE DEPRECIAÇÃO – CONTÁBIL VS. FISCAL

- **Depreciação contábil menor que a taxa admitida para fins fiscais:**
  - O contribuinte aproveitar da diferença mediante exclusão na Parte B do LALUR (art. 57, § 15º, da Lei n. 4.506/1974).
  - Após a depreciação integral para fins fiscais, a depreciação contábil passa a ser adicionada para fins apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.
  - **Risco de planejamento?** Contribuinte deprecia a máquina em 1% na contabilidade e 9% via exclusão no LALUR. Haverá maior lucro contábil distribuído "sem tributação" naquele período-base.

- **Depreciação contábil superior à taxa admitida para fins fiscais:**
  - O contribuinte deve adicionar à diferença para fins fiscais, deduzindo o valor máximo admitido pela legislação tributária.
  - Alternativamente, o contribuinte pode comprar que a vida útil do bem é interior à taxa fixada pela RFB.
    - ✓ Em caso de dúvida: Laudo pericial do Instituto Nacional de Tecnologia ou de outra entidade oficial de pesquisa científica ou tecnológica.

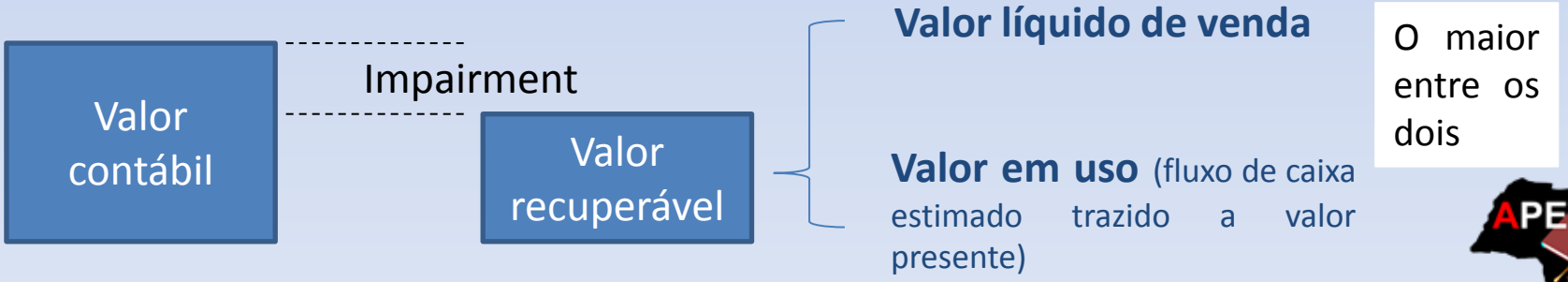
IMPAIRMENT E AJUSTES DE TAXAS DE DEPRECIAÇÃO

- **Art. 183, parágrafo 3º, da Lei nº 6.404/1976:** *"A companhia deverá efetuar, periodicamente, análise sobre a recuperação dos valores registrados no* ***imobilizado*** *e no 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; ou

  (ii) revisados e ajustados os critérios utilizados para determinação da vida útil econômica estimada e ***para cálculo da depreciação****, exaustão e amortização".*

- **PT CPC 01:** Redução ao Valor Recuperável de Ativos



IMPAIRMENT E AJUSTES DE TAXAS DE DEPRECIAÇÃO

- **Art. 32 da Lei nº 12.973/2014:** *"O contribuinte poderá reconhecer na apuração do lucro real* ***somente os valores contabilizados como redução ao valor recuperável de ativos*** *que (1)* ***não tenham sido objeto de reversão****, (2)* ***quando ocorrer a alienação ou baixa do bem correspondente****".*

- Para fins fiscais, o "*impairment*" não é uma perda efetivamente ocorrida, pois decorre de avaliação feita pela própria pessoa jurídica.

- Por isso, a dedução do "*impairment*" apenas ocorre no momento da alienação ou baixa do bem, via ajustes no LALUR.

    - Adiciona a perda no momento da realização do "*impairment*".

    - Exclui a perda no momento da alienação ou baixa do bem.

- A legislação tributária não é clara a respeito do tratamento da depreciação.

    - A depreciação segue com base no custo contábil original, via exclusão no LALUR, com baixa do "impairment" controlado na parte B do LALUR

    - A depreciação segue o novo valor contábil do bem e o "impairment" somente será dedutível no momento da **alienação** ou **baixa** do bem.

IMPAIRMENT E AJUSTES DE TAXAS DE DEPRECIAÇÃO

- **Depreciação com base no custo contábil original**

  - **Art. 319 do RIR/2018:** *"A quota de depreciação dedutível na apuração do imposto sobre a renda será determinada por meio da aplicação da taxa anual de depreciação sobre o custo de aquisição do ativo".*

  - O racional da legislação tributária foi manter a neutralidade do "impairment", o que autorizaria a manutenção da depreciação.

  - **SC Cosit nº 672/2017:** *"A aplicação do instituto contábil da redução ao valor recuperável de ativos (impairment test) (...) enseja alteração do valor dos encargos de depreciação relativos a determinado ativo utilizado no cálculo do crédito da contribuição ao PIS e da COFINS (...)".*

- **Depreciação com base no novo valor contábil**

  - Art. 32 da Lei nº 12.973/2014 foi claro ao estabelecer que o "impairment" somente pode ser deduzido na alienação ou na baixa.

  - A lei tributária não criou uma mecanismo de exclusão parcial do "impairment" controlado na parte B do LALUR.

OBRIGATORIEDADE DE REGISTRO

- **Art. 57 da Lei 4.506/1964:** *"**Poderá** ser computada como custo ou encargo, em cada exercício, a importância correspondente à diminuição do valor dos bens do ativo resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza e obsolescência normal".*

- **Parecer Normativo CST 76/1996:** *"(...) respeitado os limites, mínimo de tempo e máximo de taxas, a pessoa jurídica tem a faculdade de computar ou não a depreciação dos bens do ativo em qualquer percentual. A omissão, ou o uso de taxas normais ou inferiores (...) não pressupõe renúncia do direito (...)".*

- **Art. 121, parágrafo 6º, da IN RFB 1.700/2017:** *"**Se o contribuinte deixar de deduzir a depreciação de um bem depreciável do ativo imobilizado em determinado período de apuração, não poderá fazê-lo acumuladamente** fora do período em que ocorreu a utilização desse bem, **tampouco os valores não deduzidos poderão ser recuperados posteriormente mediante utilização de taxas superiores às máximas permitidas**".*

- A IN RFB 1.700/2017 apenas impede que a depreciação seja feita de forma **acumulada** ou mediante a utilização da **taxas superiores**.

- Porém, não há renúncia do direito à depreciação. É preciso apenas observar as taxas máximas admitidas, depreciando o ativo por mais tempo.

OBRIGATORIEDADE DE REGISTRO

- **Solução de Consulta COSIT n. 176, de 25.06.2014:** *"(...) não há previsão na legislação para imputação do encargo de depreciação, relativo a períodos de apuração passados, no resultado da pessoa jurídica de um período futuro".*

- **Racional COSIT:** depreciação é uma faculdade que, uma vez não exercida, não haveria previsão para aproveitamento em períodos posteriores.

- **Conclusão da COSIT não tem base legal:** justamente porque as taxas fixadas pela RFB são estimadas, a pessoa jurídica não é obrigada a deduzir integralmente os bens em uso, possuindo apenas o direito de fazê-lo.

- **Limites para a imputação temporal depreciação:**

  - As regras de inobservância do regime de competência são aplicáveis?

    ✓ uma dedução que compete a um período-base pode ser tomada em período posterior, desde que não afete as obrigações tributárias dos períodos envolvidos;

    ✓ se uma dedução for postergada, somente haverá prejuízo ao Fisco se houver alteração de alíquotas ou a apuração de prejuízos fiscais.

  - O contribuinte pode escolher livremente ou apenas se houver justificativa? É possível adotar taxas flutuantes ao sabor das conveniências?

OBRIGATORIEDADE DE REGISTRO

ANO	2016	2017	2018	2019	2020	100%
DEPRECIAÇÃO	20%	20%	20%	20%	20%	

ANO	2016	2017	2018	2019	2020	2021	100%
DEPRECIAÇÃO	10%	20%	20%	20%	20%	10%	

- **Acórdão nº 1302-001.965, de 11.08.2016:** *"DESPESAS COM DEPRECIAÇÃO. GLOSA. INSUBSISTÊNCIA. A lei faculta ao contribuinte a utilização de taxas de depreciação inferiores ao mínimo fixado pela Receita Federal. Não há obrigatoriedade de se efetuar a depreciação em todos os exercícios financeiros de atividade da empresa.* ***A legislação tributária apenas fixa percentuais máximos e períodos mínimos de depreciação, não proibindo a empresa de apropriar quotas inferiores às permitidas, ou mesmo deixar de depreciar****".*

- **Acórdão nº 1402-001.024, de 08.05.2012: "***ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. LIMITES. Respeitados os limites, mínimo de tempo e máximo de taxas, a pessoa jurídica tem a faculdade de computar ou não a depreciação dos bens do Ativo em qualquer percentual. A omissão, ou* ***o uso de taxas*** *normais ou* ***inferiores, em um ou mais exercícios, não pressupõe renúncia do direito à utilização de taxas de depreciação acelerada****, quando for o caso. T****odavia, contribuinte não pode apropriar integralmente em um período de apuração os valores que eventualmente tenha deixado de utilizar nos anteriores****".*

- **Conclusão:** Enquanto o bem estiver em uso e o seu custo não estiver totalmente depreciado, a depreciação é cabível, desde que observado o limite anual.

BENS INTRINSICAMENTE LIGADOS À PRODUÇÃO DE BENS E SERVIÇOS

- **Artigo 13, inciso III, da Lei nº 9.249/1995:** *"Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções (...):*

  III - de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, ***exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços****."*

- **Interpretação conforme:** essa regra não deve ser interpretada de forma rígida e inflexível, sob pena de inconstitucionalidade.

- O bem ou o direito deve ser empregado no exercício atividade econômica, mas não necessariamente na produção ou comercialização de bens ou serviços.

- **Artigo 25, parágrafo único, da IN SRF nº 11/1996:** bem ou direito pode estar apenas *indiretamente* relacionado com a produção ou a comercialização de bens ou serviços

- **Exemplo:** bens utilizados no escritório administrativo da pessoa jurídica, ou em outros setores que não envolvam a produção ou a comercialização de bens ou serviços.

BENS INTRINSICAMENTE LIGADOS À PRODUÇÃO DE BENS E SERVIÇOS

- **Acórdão nº 107-08400, de 08.12.2005:** *"A lei quer evitar abusos por parte dos empresários que utilizam bens móveis para desfrute pessoal".*

- **Acórdão nº 1801-002.204, de 25.11.2014:** manteve a glosa da depreciação de veículos não utilizados na atividade da empresa.

- **Acordão nº 1201-001.069, de 31.07.2014:** *"Cabe à Fiscalização trazer elementos ou evidências que demonstrem que os veículos não são necessários para o desenvolvimento das atividades da empresa.* ***A simples alegação que de são veículos de luxo, não é razão suficiente para a glosa da despesa****, dada a alta subjetividade deste fundamento".*

- **Acórdão nº 1401-002.647, de 20.08.2018.** *"DESPESA DE DEPRECIAÇÃO.* ***IMÓVEIS DESTINADOS À RENDA.*** *GLOSA. A despesa de depreciação não é dedutível da base de cálculo do IRPJ, a não ser que esteja intrinsecamente relacionada com a produção ou comercialização dos bens e serviços da empresa".*

DEPRECIAÇÃO ACELERADA INCENTIVADA (art. 324 do RIR/2018)

- **Instrumento de incentivo fiscal:** política de promoção industrial, renovação de equipamentos e inovação tecnológica.
- Coeficiente de depreciação acelerada fixado na lei de incentivo.
- O total da depreciação acumulada (regular e incentiva) não pode ultrapassar o custo de aquisição do bem.
- Após atingir o custo de aquisição, depreciação contábil superveniente deve ser adicionada.
- Exemplos de leis de incentivo:
  - Segmento de informática e automação (art. 4 da Lei nº 8248/1991)
  - Segmento de energia elétrica (art. 37 da Lei nº 11.196/2005)
  - Áreas das extintas SUDAM e SUDENE (art. 31 da Lei nº 11.196/2005)
  - Segmento hoteleiro (art. 1º da Lei nº 11.727/2008)
  - Segmento de veículos, autopeças (art. 11 da Lei nº 11.774/2008)
- **Atividade rural:** os bens do ativo imobilizado, exceto a terra nua, adquiridos por pessoa jurídica que explore a atividade rural, para uso nessa atividade, poderão ser depreciados integralmente no próprio ano de aquisição (art. 325 do RIR/2018).

Amortização

BENS AMORTIZÁVEIS (art. 331 do RIR/2018)

- **Amortização:** perda do valor do capital aplicado na aquisição de:
  - Direitos cuja existência ou exercício tenha duração limitada.
  - Bens cuja utilização pelo contribuinte tenha o prazo legal ou contratualmente limitado.
- **Rol exemplificativo do art. 331 do RIR/2018:**
  - Patentes de invenção, fórmulas e processos de fabricação, direitos autorais, licenças, autorizações ou concessões;
  - Custo de aquisição, prorrogação ou modificação de contratos e direitos de qualquer natureza, inclusive de exploração de fundos de comércio;
  - Custos de construções ou benfeitorias em bens locados ou arrendados, ou em bens de terceiros, quando não houver direito ao recebimento de seu valor;
  - O valor de direitos contratuais de exploração de florestas; e
  - Os demais direitos classificados no ativo não circulante intangível.

BENS AMORTIZÁVEIS

- Outros exemplos:
  - Valor de luvas pago em contrato de locação com prazo determinado (ADN CST 21/1976).
  - Valor pago na aquisição de fundo de comércio, se houver prazo contratual limitado para a sua exploração (acórdão nº 101-95469, de 29.04.2006).
  - Como regra geral, marcas não devem ser amortizadas, porque elas não têm vida útil limitada (PN CST nº 375/1970).
  - Benfeitoria em contrato de locação por prazo determinado, sem direito de reembolso (PN CST nº 869/1971).
  - **Acórdão nº 1402-000.223, de 02.08.2010:** *"BENFEITORIAS EM IMÓVEIS DE TERCEIROS. AMORTIZAÇÃO - DESCABIMENTO — **Descabe a amortização de benfeitorias efetuadas em imóveis de terceiros quando contratualmente prevista a sua remoção**, sem destruição, ao final da locação, cumulado **com o pagamento de indenização** efetuada pelo locador ao locatário, por conta das referidas benfeitorias".*

BENS AMORTIZÁVEIS

- Outros exemplos:
  - **Acórdão nº 1401-003.401, de 14.05.2019:** *"ATIVOS INTANGÍVEIS. VIDA ÚTIL INDEFINIDA. MENSURAÇÃO. AMORTIZAÇÃO. GLOSA. Os ativos intangíveis (ativos de vida longa) que possuem vida indefinida - vidas úteis potencialmente longas e indeterminadas - não são amortizados".*
    - Marca
    - Direito exclusivo de distribuição (era passível de renovação)
    - Relacionamento com clientes
  - **Acórdão nº 1401-001.683, de 09.08.2016:** *"AMORTIZAÇÃO DO CAPITAL APLICADO NA AQUISIÇÃO DE DIREITOS REFERENTES À ADMINISTRAÇÃO E GESTÃO DE RECURSOS DE TERCEIROS. As despesas com amortização do capital aplicado na aquisição de direitos referentes à atividade de administração e gestão de recursos de terceiros (asset management) só serão consideradas dedutíveis, quando existir um limite de prazo, legal ou contratual, para a sua exploração".*

AMORTIZAÇÃO – ASPECTOS CONTÁBEIS – PT CPC N. 4 (“Ativo Intangível”)

- **Condições para o reconhecimento do ativo intangível:**
  - O ativo deve ser identificável
  - A entidade deve ter controle sobre o ativo e restringir o acesso de terceiros
  - Bem apto a gerar benefícios econômicos futuros para a pessoa jurídica
- **Abordagens para apropriação:**
  - **Ativo intangível com vida útil definida:** amortização contábil
  - **Ativo intangível sem vida útil definida:** teste periódico de recuperabilidade
- **Critério de amortização**:
  - **Regra geral:** ao longo da sua vida útil estimada, em linha com o padrão de consumo ou uso dos benefícios econômicos futuros pela entidade
  - **Exceção:** método linear.

AMORTIZAÇÃO – ASPECTOS FISCAIS

- **Amortização pelo padrão de consumo x amortização linear**

- Art. 58 da Lei nº 4.506/1964:

> "Art. 58. Poderá ser computada como custo ou encargo, em cada exercício, a importância correspondente à recuperação do capital aplicado na aquisição de direitos cuja existência ou exercício tenha duração limitada, ou de bens cuja utilização pelo contribuinte tenha o prazo legal ou contratualmente limitada, tais como:
> a) patentes de invenção, fórmulas e processos de fabricação, direitos autorais, licenças, autorizações ou concessões;
>
> (...)
> Parágrafo 1º. ***A quota anual de amortização será fixada com base no custo de aquisição do direito ou bem***, atualizado monetariamente, e ***tendo em vista o número de anos restantes de existência do direito***, observado o disposto no parágrafo 1º do artigo 57 desta lei".

AMORTIZAÇÃO – ASPECTOS FISCAIS

- **Amortização pelo padrão de consumo x amortização linear**

- Art. 41 da Lei nº 12.973/2014:

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

- Apenas prevê que a amortização é dedutível, sem estabelecer qualquer procedimento (padrão de consumo dos benefícios futuros ou linear)

- Na falta de adição ou exclusão, a amortização contábil seria válida para fins tributários (**sistema de exceções taxativas**).

AMORTIZAÇÃO – ASPECTOS FISCAIS

- **Amortização pelo padrão de consumo x amortização linear**
- Pontos a serem considerados no debate:
  - Ausência de revogação do art. 58 da Lei nº 4.506/1964?
  - Evitar o subjetivismo responsável?
  - Manutenção da uniformidade e homogeneidade da arrecadação?
  - Possibilidade de definição de campos de aplicação distintos?
  - Escolha do critério pelo contribuinte?

CASO PRÁTICO – INFRAESTRUTURA DO CONTRATO DE CONCESSÃO

- **Amortização ou depreciação?**

Concessionária na prestação de serviço público de transporte ferroviário de passageiros deseja depreciar os trens adquiridos

- **Art. 179 da Lei nº 6.404/1976:** *"As contas serão classificadas do seguinte modo:*

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

  VI – no intangível: os direitos que tenham por objeto ***bens incorpóreos*** *destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido".*

- **Item 11 da ICPC nº 01 ("Contratos de Concessão")**: *"A infraestrutura dentro do alcance desta Interpretação não será registrada como ativo imobilizado do concessionário porque o* ***contrato de concessão não transfere ao concessionário o direito de controlar o uso da infraestrutura de serviços públicos****. O concessionário tem acesso para operar a infraestrutura para a prestação dos serviços públicos em nome do concedente, nas condições previstas no contrato".*

CASO PRÁTICO – INFRAESTRUTURA DO CONTRATO DE CONCESSÃO

- **Amortização ou depreciação?**

As regras regulatórias dos contratos de concessão preveem que os bens vinculados à prestação dos serviços públicos serão revertidos ao final do contratos.

Note-se que a lei menciona expressamente a possibilidade de amortização.

- **Art. 36 da Lei nº 8.987/1995:** "*Art. 36. A reversão no advento do termo contratual far-se-á com a indenização das parcelas dos investimentos vinculados a* ***bens reversíveis, ainda não amortizados ou depreciados****, que tenham sido realizados com o objetivo de garantir a continuidade e atualidade do serviço concedido".*

- **Art. 35 da Lei nº 12.973/2014:** *"No caso de contrato de concessão de serviços públicos em que a concessionária reconhece como receita o direito de exploração recebido do poder concedente, o resultado decorrente desse reconhecimento deverá ser computado no lucro real à* ***medida que ocorrer a realização do respectivo ativo intangível, inclusive mediante amortização****, alienação ou baixa".*

- **Art. 69, § 1º, da Lei nº 12.973/2014:** "*A partir de 1º de janeiro de 2014, para os optantes conforme o art. 75, ou a partir de 1º de janeiro de 2015, para os não optantes,* ***o resultado tributável de todos os contratos de concessão de serviços públicos será determinado consideradas as disposições desta Lei e da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976***".

CASO PRÁTICO – INFRAESTRUTURA DO CONTRATO DE CONCESSÃO

- **Depreciação**
  - A depreciação alcança os bens físicos sujeitos a desgaste pelo uso, ao passo que a amortização diz respeito a bens incorpóreos;
  - A ICPC nº 01 é aplicável apenas à infraestrutura controlada pelo Poder Público, mas não aos novos bens adquiridos, que ainda não foram revertidos;
  - A concessionária detém o controle sobre os trens e usufrui dos riscos e benefícios por eles proporcionados;
  - A regra de transição do art. 69, § 1º, da Lei nº 12.973/2014, não impede a aplicação das demais regras do ordenamento jurídico, como aquelas que estabelecem que os bens físicos serão passíveis de depreciação.
- **Amortização**
  - A amortização também pode alcançar bens corpóreos, registrados no ativo imobilizado;
  - O art. 35 da Lei nº 12.973/2014 incorporou as novas regras contábeis que tratam a infraestrutura do contrato de concessão como um ativo intangível sujeito à amortização;
  - O art. 69, § 1º, da Lei nº 12.973/2014, ao fazer referencia à Lei das S/A, incorpora as novas práticas contábeis introduzidas pelo CPC, inclusive a ICPC nº 01;
  - Os bens afetados à concessão são bens públicos, de modo que o concessionário detém apenas direito de uso, o que justifica o procedimento de amortização amortização.

Obrigado

ramon.tomazela@marizadvogados.com.br