



Estratégia
CONCURSOS

Aula 07

Contabilidade Geral p/ Auditor Fiscal do Trabalho - AFT 2017 (Com videoaulas)

Professores: Gabriel Rabelo, Júlio Cardozo, Luciano Rosa

AULA 07: ATIVO IMOBILIZADO**SUMÁRIO**

1	MAIS UMA AULA...	2
2	ATIVO IMOBILIZADO	2
2.1	CONCEITO DE IMOBILIZADO SEGUNDO A LEI 6.404/76 E CPC 27	2
3	CUSTO DE UM ATIVO IMOBILIZADO	6
4	GASTOS DE CAPITAL VS GASTOS DO PERÍODO	10
5	ATIVO CONSTRUÍDO PELA EMPRESA	11
6	ATIVO QUALIFICÁVEL	11
7	DIVISÃO DO IMOBILIZADO	17
8	CONTEÚDO DAS CONTAS DO IMOBILIZADO	17
8.1	TERRENOS	17
8.2	MÁQUINAS, APARELHOS E EQUIPAMENTOS	18
8.3	EQUIPAMENTOS DE PROCESSAMENTO ELETRÔNICO DE DADOS – HARDWARE - E SISTEMAS APLICATIVOS - SOFTWARE	18
8.4	MÓVEIS E UTENSÍLIOS	18
8.5	VEÍCULOS	18
8.6	PEÇAS E CONJUNTOS DE REPOSIÇÃO	18
8.7	IMOBILIZADO BIOLÓGICO	18
8.8	BENFEITORIAS EM IMÓVEIS DE TERCEIROS	19
9	IMOBILIZADOS EM ANDAMENTO	20
10	CRITÉRIO DE AVALIAÇÃO DO ATIVO IMOBILIZADO	20
10.1	DEPRECIAÇÃO	20
10.1.1	ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO X DEPRECIAÇÃO ACUMULADA!	20
10.2	MÉTODOS DE DEPRECIAÇÃO	21
10.2.1	MÉTODO DA LINHA RETA OU LINEAR OU MÉTODO DAS QUOTAS CONSTANTES:	21
10.2.2	MÉTODO DA SOMA DOS DÍGITOS OU MÉTODO DE COLE:	22
10.2.3	MÉTODO DE UNIDADES PRODUZIDAS	22
10.2.4	MÉTODO DAS HORAS DE TRABALHO:	23
10.3	ESTIMATIVA CONTÁBIL VERSUS CRITÉRIO FISCAL	23
10.4	DEPRECIAÇÃO DE BENS USADOS	24
10.5	DEPRECIAÇÃO ACELERADA	25
10.6	DEPRECIAÇÃO NO PRONUNCIAMENTO CPC 27 – ATIVO IMOBILIZADO	25
11	ALTERAÇÃO DA VIDA ÚTIL DO IMOBILIZADO	28
12	REPARO E CONSERVAÇÃO DE BENS E SUBSTITUIÇÃO DE PEÇAS	28
12.1	GASTOS COM LIMPEZA, MANUTENÇÃO DO BEM, CONSERVAÇÃO	28
12.2	SUBSTITUIÇÃO DE PEÇAS	28
13	AMORTIZAÇÃO	29
13.1	REVISÃO 08 – CPC – AMORTIZAÇÃO PELA RECEITA	32
14	EXAUSTÃO	35
15	ATIVO IMOBILIZADO E PROPRIEDADE PARA INVESTIMENTO	36
16	RESUMO DOS PONTOS COMENTADOS NESTA AULA	40
17	MAPAS MENTAIS DESTA AULA (*ELABORADOS PELO PROFESSOR JULIO CARDOZO)	43
18	QUESTÕES COMENTADAS	46
19	QUESTÕES COMENTADAS NESTA AULA	59
20	GABARITO DAS QUESTÕES COMENTADAS NESTA AULA	62

1 MAIS UMA AULA...

Olá, meus amigos. Como estão?!

Agradecemos por estarem aqui, em mais um encontro conosco, no curso de **Contabilidade Geral** para **Auditor Fiscal do Trabalho**.

Hoje, falaremos sobre um tema muito importante, que vem sendo objeto de cobrança sistemática em provas, o ativo imobilizado. Teceremos comentários sobre os aspectos contábeis e fiscais, além de falar sobre o CPC 27 – Ativo imobilizado.

Hoje, trataremos do seguinte tópico do nosso edital de contabilidade:

AULA	TÓPICOS
Aula 07	Ativo Imobilizado

Vamos à aula?! Então, aos estudos!

Um abraço.

Gabriel Rabelo/Luciano Rosa.

2 ATIVO IMOBILIZADO

Faremos um passeio sobre o **ativo imobilizado**, pois as bancas adoram este tema.

Falaremos sobre o imobilizado de forma geral, com enfoque no tópico que constam no título da aula. Começemos!

O ativo imobilizado tem definição básica em dois diplomas. O primeiro e principal é a lei 6.404/76. O segundo é o CPC 27 – Ativo Imobilizado.

2.1 CONCEITO DE IMOBILIZADO SEGUNDO A LEI 6.404/76 E CPC 27

Segundo a Lei 6.404/76:

Art. 178. No balanço, as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia.

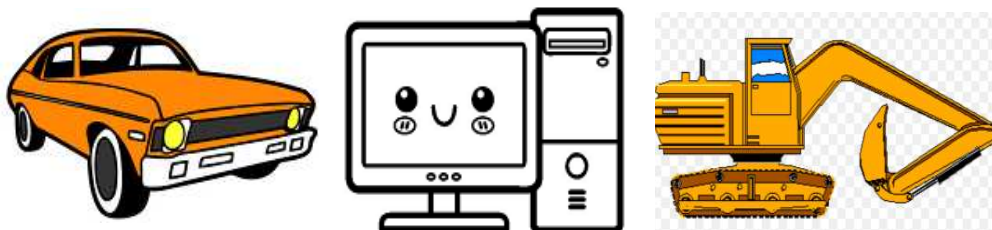
§ 1º No ativo, as contas serão dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez dos elementos nelas registrados, nos seguintes grupos:

II – ativo não circulante, composto por ativo realizável a longo prazo, investimentos, **imobilizado** e intangível. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Ainda, continua...

Art. 179. 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; (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007)



Segundo o CPC 27:

Ativo imobilizado é o item tangível que:

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

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



Assim, **classificam-se no imobilizado direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia** como, por exemplo, os terrenos, edificações, máquinas e equipamentos, móveis e utensílios, veículos. Os bens incorpóreos passam a ficar no intangível.

A regra é a classificação de bens de propriedade da companhia. Bens locados não satisfazem, em regra, o critério para serem classificados como ativo.

Regra → Classificação dos bens de propriedade da companhia

Sobre o trecho destacado da questão: “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**, devem ser classificados no grupo de contas (...)”

Trata-se esta última parte de bens que não são de propriedade da empresa juridicamente, como os bens objetos de leasing.

O leasing, basicamente, pode ser de dois tipos: **operacional e financeiro**. A diferença entre um e outro reside principalmente no seguinte critério: **o leasing transfere ou não os riscos e benefícios inerentes à propriedade**.

Se transferir, será classificado como leasing financeiro. Se não, como leasing operacional. E como saberemos se há ou não transferência dos riscos e benefícios? O tema está prescrito no CPC 06, que dispõe sobre o arrendamento mercantil.

Riscos e benefícios com	Classificação
Arrendatário	Arrendamento financeiro
Arrendador	Arrendamento operacional

Para se caracterizar um arrendamento financeiro, basicamente cinco características podem aparecer:

Principais características de um arrendamento financeiro

- 1) Transfere-se a propriedade ao final do contrato;
- 2) Valor residual mais baixo que o valor justo;
- 3) O prazo do arrendamento refere-se à maior parte da vida útil do ativo
- 4) O valor presente dos pagamentos totaliza substancialmente o todo o valor justo do ativo;
- 5) O ativo arrendado é de tal forma especializado, que apenas o arrendatário pode usá-lo sem grandes modificações.

Memorize os 5 itens acima. Não são difíceis, e uma questão pode não mencionar se o arrendamento é operacional ou financeiro, mas indicar uma ou mais das características acima.

Vamos exemplificar?



“A Cia ABC contratou o arrendamento de uma máquina construída especialmente para ser usada nas suas operações” (Arrendamento financeiro – item “5” acima).

“Um veículo foi arrendado por dois anos, com valor residual segundo a tabela da Revista 4 Rodas do final do contrato”. Supondo que a tabela da Revista 4 Rodas represente o valor justo do veículo, será arrendamento operacional (Não atende o item 2).

“Um veículo foi arrendado por dois anos, com valor residual de 500 reais”. Nesse caso, teremos arrendamento financeiro, pois o valor residual é mais baixo que o valor justo (nenhum veículo com dois anos de uso custa apenas 500 reais).

E qual a importância de saber isso? Aí está a questão. A depender do tipo de arrendamento, teremos tratamentos contábeis distintos. E, para sua sorte, esses tratamentos são cobrados em concurso.

Atenção! O bem objeto de leasing financeiro deve ser reconhecido no balanço patrimonial do arrendatário como ativo!

Exemplo: Arrendamento mercantil de um veículo, com valor justo de 20.000, o qual será pago em 4 prestações anuais de 6.000, sem valor residual.

Nesse caso, a contabilização inicial seria:

D – Veículos	20.000
D – Juros a transcorrer (Redutora do passivo)	4.000
C – Arrendamento mercantil a pagar (Passivo)	24.000

Portanto, no caso do arrendamento mercantil financeiro, o arrendatário contabiliza o bem como ativo, contabiliza a depreciação e a despesa financeira (apropriação dos “Juros a Transcorrer”).

Mas não para o Imposto de Renda!

Conforme a Lei 12973/14:

Art. 47. Poderão ser computadas na determinação do lucro real da pessoa jurídica arrendatária as contraprestações pagas ou creditadas por força de contrato de arrendamento mercantil, referentes a bens móveis ou imóveis intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços, inclusive as despesas financeiras nelas consideradas.

Assim, apenas o valor pago em cada prestação é dedutível. A despesa de depreciação e os juros transcorridos por competência não são dedutíveis, e devem ser ajustados no LALUR (Livro de Apuração do Lucro Real).

Atenção! O bem objeto de leasing operacional não deve ser reconhecido no balanço patrimonial do arrendatário como ativo!

Exemplo: Vamos supor que uma empresa faça um arrendamento operacional de um veículo pelo prazo de dois anos, pagando o valor de 500 reais por mês. Nesse caso, a contabilização fica assim:

D – Despesa de arrendamento	500
C – Bancos	500

Para o arrendamento operacional, não há diferença para o Imposto de Renda, pois a empresa só contabiliza como despesa o valor da prestação paga.



Professores, entendi que, no leasing operacional, as parcelas são lançadas no passivo, mas o valor total não é reconhecido no passivo? Todo o leasing não seria uma obrigação presente derivada de um fato passado?

No caso do leasing operacional, não. As parcelas só são devidas depois que ocorre o aluguel durante o mês.

Ou seja: quando estamos em 31 de maio, o aluguel referente ao mês de maio é devido. Mas o aluguel de junho, não. O fato gerador da obrigação é a empresa usar o objeto do arrendamento durante o mês de junho.

E se a empresa devolver o bem e cancelar o arrendamento operacional no dia 31 de maio? Nesse caso, não deverá pagar nada pelo arrendamento em junho.

Portanto, só vai para o passivo o pagamento referente a mês já alugado e ainda não pago.

3 CUSTO DE UM ATIVO IMOBILIZADO

Conforme a lei 6404/76:

Critérios de avaliação do ativo

Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

V - os direitos classificados no imobilizado, **pelo custo de aquisição**, deduzido do saldo da respectiva conta de **depreciação, amortização ou exaustão**;

§ 2º A diminuição do valor dos elementos dos ativos imobilizado e intangível será registrada periodicamente nas contas de: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

- a) **depreciação**, quando corresponder à perda do valor dos direitos que têm por objeto bens físicos sujeitos a desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência;
- b) **amortização**, quando corresponder à perda do valor do capital aplicado na aquisição de direitos da propriedade industrial ou comercial e quaisquer outros com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado;
- c) **exaustão**, quando corresponder à perda do valor, decorrente da sua exploração, de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração.

§ 3º A companhia deverá efetuar, periodicamente, análise sobre a recuperação dos valores registrados no imobilizado e no intangível, a fim de que sejam: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

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 (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

II – revisados e ajustados os critérios utilizados para determinação da vida útil econômica estimada e para cálculo da depreciação, exaustão e amortização. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

Aval. do imobilizado: Custo - depreciação/amort./exaustão - red. val. rec.	
Diminuição	Perda do valor aplicado:
Depreciação	Por desgaste
	Por uso
	Por ação da natureza
	Por obsolescência
Amortização	Por aquisição de direitos de propriedade industrial ou comercial com existência ou exercício de duração limitada
	Por aquisição de direitos cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado

Exaustão**Recursos minerais ou florestais ou bens aplicados nessa exploração.**

Trataremos em detalhes a depreciação, exaustão.

Os itens do ativo imobilizado são mensurados inicialmente pelo seu custo, o qual inclui todos os custos necessários para colocá-lo em condições de uso.

Conforme o Pronunciamento CPC 27 – Ativo Imobilizado:

16. O custo de um item do ativo imobilizado compreende:

- (a) seu preço de aquisição, acrescido de impostos de importação e impostos não recuperáveis sobre a compra, depois de deduzidos os descontos comerciais e abatimentos;
- (b) **quaisquer custos** diretamente atribuíveis **para colocar o ativo no local e condição necessárias** para o mesmo ser capaz de funcionar da forma pretendida pela administração;
- (c) a estimativa inicial dos custos de desmontagem e remoção do item e de restauração do local (sítio) no qual este está localizado. Tais custos representam a obrigação em que a entidade incorre quando o item é adquirido ou como consequência de usá-lo durante determinado período para finalidades diferentes da produção de estoque durante esse período.

17. Exemplos de custos diretamente atribuíveis são:

- (a) custos de benefícios aos empregados (tal como definidos no Pronunciamento Técnico CPC 33 – Benefícios a Empregados) decorrentes diretamente da construção ou aquisição de item do ativo imobilizado;
- (b) custos de preparação do local;
- (c) custos de frete e de manuseio (para recebimento e instalação);
- (d) custos de instalação e montagem;
- (e) custos com testes para verificar se o ativo está funcionando corretamente, após dedução das receitas líquidas provenientes da venda de qualquer item produzido enquanto se coloca o ativo nesse local e condição (tais como amostras produzidas quando se testa o equipamento); e
- (f) honorários profissionais.

Continuando...

19. Exemplos que não são custos de um item do ativo imobilizado são:

- (a) custos de abertura de nova instalação;
- (b) custos incorridos na introdução de novo produto ou serviço (incluindo propaganda e atividades promocionais);

- (c) custos da transferência das atividades para novo local ou para nova categoria de clientes (incluindo custos de treinamento); e
- (d) custos administrativos e outros custos indiretos.

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.

Portanto, os custos incorridos no uso ou na transferência ou reinstalação de um item não são incluídos no seu valor contábil, como, por exemplo, os seguintes custos:

- (a) custos incorridos durante o período em que o ativo capaz de operar nas condições operacionais pretendidas pela administração não é utilizado ou está sendo operado a uma capacidade inferior à sua capacidade total;
- (b) prejuízos operacionais iniciais, tais como os incorridos enquanto a demanda pelos produtos do ativo é estabelecida; e
- (c) custos de realocação ou reorganização de parte ou de todas as operações da entidade.

Algumas operações realizadas em conexão com a construção ou o desenvolvimento de um item do ativo imobilizado não são necessárias para deixá-lo no local e nas condições operacionais pretendidas pela administração.

Essas atividades eventuais podem ocorrer antes ou durante as atividades de construção ou desenvolvimento. Por exemplo, o local de construção pode ser usado como estacionamento e gerar receitas, até que a construção se inicie.

Como essas atividades não são necessárias para que o ativo fique em condições de funcionar no local e nas condições operacionais pretendidas pela administração, as receitas e as despesas relacionadas devem ser reconhecidas no resultado e incluídas nas respectivas classificações de receita e despesa.

Custo do ativo imobilizado (CPC 27)	
Inclui	Não inclui
Preço de aquisição + Imposto Importação + Impostos não recuperáveis	Descontos comerciais e abatimentos
Preparação do local	Custos de abertura de nova instalação
Frete e manuseio por conta do comprador	Frete por conta do vendedor
Instalação e montagem	Propaganda e atividades promocionais
Testes	Custos de treinamento
Honorários profissionais (engenheiros, arquitetos, por exemplo)	Transferência posterior (novo local)
Custos de desmontagem (futuro, traz a valor presente)	Custos administrativos
Custo de remoção (futuro, traz a valor presente)	Outros custos indiretos

Outros custos diretamente atribuíveis	Remoção, desmontagem de máquinas antigas
---------------------------------------	--

4 GASTOS DE CAPITAL VS GASTOS DO PERÍODO

Conforme o livro “Contabilidade Societária”, da equipe de professores da USP, os gastos subsequentes podem ser de duas espécies:

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. Exemplo: custo de aquisição do bem, custo de instalação e montagem, etc.

Gastos do período (despesas): 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**. Não é provável que esses gastos tenham o potencial de gerar benefícios econômicos futuros para a entidade. Logo, não podem ser reconhecidos como ativo, mas sim como despesa. Exemplo: manutenção e reparos, etc.

Vejamos o CPC 27 – Ativo Imobilizado:

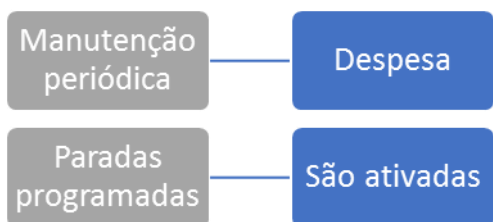
12. Segundo o princípio de reconhecimento do item 7, a **entidade não reconhece no valor contábil de um item do ativo imobilizado os custos da manutenção periódica** do item. Pelo contrário, **esses custos são reconhecidos no resultado quando incorridos**. Os custos da manutenção periódica são principalmente os custos de mão-de-obra e de produtos consumíveis, e podem incluir o custo de pequenas peças. A finalidade desses gastos é muitas vezes descrita como sendo para “reparo e manutenção” de item do ativo imobilizado.

13. Partes de alguns itens do ativo imobilizado podem requerer **substituição em intervalos regulares**. Por exemplo, um forno pode requerer novo revestimento após um número específico de horas de uso; ou o interior dos aviões, como bancos e equipamentos internos, pode exigir substituição diversas vezes durante a vida da estrutura. Itens do ativo imobilizado também podem ser adquiridos para efetuar substituição recorrente menos frequente, tal como a substituição das paredes interiores de edifício, ou para efetuar substituição não recorrente. Segundo o princípio de reconhecimento do item 7, a entidade **reconhece no valor contábil de um item do ativo imobilizado o custo da peça repostada** desse item quando o custo é incorrido se os critérios de reconhecimento forem atendidos. **O valor contábil das peças que são substituídas é baixado de acordo com as disposições de baixa deste Pronunciamento** (ver itens 67 a 72).

14. Uma condição para continuar a operar um item do ativo imobilizado (por exemplo, uma aeronave) pode ser a **realização regular de inspeções importantes** em busca de falhas, independentemente das peças desse item serem ou não substituídas. Quando cada inspeção importante for efetuada, o **seu custo é reconhecido no valor contábil do item do ativo imobilizado como uma substituição** se os critérios de reconhecimento forem satisfeitos. **Qualquer valor contábil remanescente do custo da inspeção anterior (distinta das peças físicas) é baixado.** Isso ocorre independentemente do custo da inspeção anterior ter sido identificado na transação em que o item foi adquirido ou construído. Se necessário, o custo estimado de futura inspeção semelhante pode ser usado como indicador de qual é o custo do componente de inspeção existente, quando o item foi adquirido ou construído.



Os gastos subsequentes podem ser divididos em **manutenção periódica** (que vai para despesa) e as **paradas programadas** (que são gastos de capital e são ativadas, isto é, o valor gasto é contabilizado no custo do ativo, e passa a ser depreciado).



A prática anterior era a de provisionar o valor da parada programada. Mas este procedimento foi alterado, pois não há base para o reconhecimento de um passivo neste caso. Não há obrigação presente.

O método atual é de dar baixa no valor contábil do item substituído e capitalizar (contabilizar como ativo) o novo item. Voltaremos a esse tema, ainda nessa aula.

5 ATIVO CONSTRUÍDO PELA EMPRESA

O custo de ativo construído pela própria empresa determina-se utilizando os mesmos princípios de ativo adquirido. Se a entidade produz ativos idênticos para venda no curso normal de suas operações, o custo do ativo é geralmente o mesmo que o custo de construir o ativo para venda. Por isso, quaisquer lucros gerados internamente, são eliminados para determinar tais custos.

De forma semelhante, o custo de valores anormais de materiais, de mão-de-obra ou de outros recursos desperdiçados incorridos na construção de um ativo não é incluído no custo do ativo.

6 ATIVO QUALIFICÁVEL

O Pronunciamento Técnico CPC 20 – Custos de Empréstimos estabelece critérios para o reconhecimento dos juros como componente do valor contábil de um

item do ativo imobilizado construído pela própria empresa. Os juros de empréstimos contratados para a construção ou aquisição de **ativo qualificável** (ativo que demanda um tempo substancial para ficar pronto para o seu uso ou venda pretendidos) devem ser capitalizados, ou seja, são contabilizados como custo do ativo qualificado.

Vamos explicar melhor o item acima. Conforme o Pronunciamento CPC 20 (R1) – Custos de Empréstimos:

Custos de empréstimos são juros e outros custos em que a entidade incorre em conexão com o empréstimo de recursos.

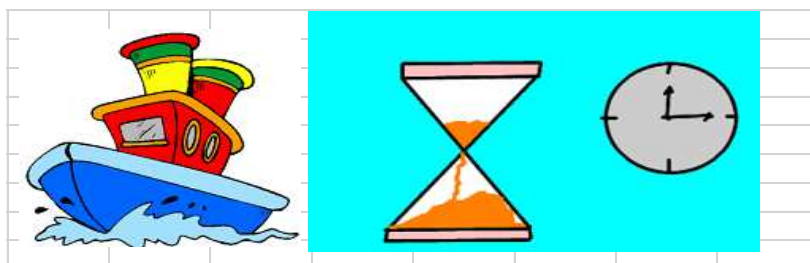
Ativo qualificável é um ativo que, necessariamente, demanda um período de tempo substancial para ficar pronto para seu uso ou venda pretendidos.

7. Dependendo das circunstâncias, **um ou mais dos seguintes ativos podem ser considerados ativos qualificáveis**:

- (a) estoque;
- (b) plantas industriais para manufatura;
- (c) usina de geração de energia;
- (d) ativos intangíveis;
- (e) propriedades para investimentos.

8. A entidade deve **capitalizar os custos** de empréstimo que são **diretamente atribuíveis** à aquisição, construção ou produção de **ativo qualificável** como parte do custo do ativo. A entidade deve reconhecer os **outros custos de empréstimos como despesa** no período em que são incorridos. (g.n.)

Um ativo qualificável (tradução de “qualifying assets”) é um ativo que, necessariamente, demanda um **período de tempo substancial para ficar pronto para seu uso ou venda pretendidos**, também chamado de ativo qualificado.



Os **custos de empréstimos diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de ativo qualificável** devem ser capitalizados, ou seja, contabilizados como custo do estoque.

Os outros custos de empréstimos (que não são para ativos qualificáveis) devem ser reconhecidos como despesas no período em que incorrerem.

Custos de empréstimos - hoje:
Ativos qualificáveis - Parte do custo dos ativos
Outros custos de empréstimos - Despesa na DRE

Atenção! Uma questão interessante é a seguinte:

- a) Levando em consideração que cessa o reconhecimento dos custos do ativo quando o mesmo se encontra em condições pretendidas de uso;
- b) A empresa contraiu empréstimo para financiar o ativo qualificável e;
- c) A duração do empréstimo será maior que o tempo gasto para o ativo ficar pronto. Portanto, quando cessar a contabilização dos custos do ativo qualificável a empresa não terá incorrido na totalidade dos custos do empréstimo.

Como é feita a contabilização do restante dos custos de financiamento do ativo e o cálculo da depreciação?

Após o ativo qualificável estar pronto para o uso, os juros do empréstimo vão para despesa financeira.

Ademais, este cálculo não afeta a depreciação, ou seja, a empresa só deprecia o valor atribuído ao ativo qualificável. Os juros que vão para a despesa não afetam o cálculo da depreciação.

Vamos a um exemplo:



(Inédita) A empresa KLR decidiu aumentar a área da sua fábrica, construindo um imóvel anexo (o popular “puxadinho”). A melhor proposta que conseguiu foi de \$500.000. Achando esse valor muito caro, a empresa KLR resolveu construir o anexo por sua conta. Após um tempo substancial, a empresa terminou a construção, tendo incorrido nos seguintes gastos:

- Material de construção	160.000
- Mão de obra	120.000
- Custos indiretos de Fabricação	30.000

Para financiar parte da construção da máquina, a empresa contratou um empréstimo no valor de \$ 250.000,00, incorrendo em juros no valor de \$ 40.000,00.

Calcule o valor pelo qual a máquina será incluída no estoque:

- A) 280.000
- B) 310.000
- C) 350.000
- D) 500.000
- E) 600.000

Comentários:

Primeiro ponto: Não poderíamos contabilizá-lo pelo valor de mercado, o valor justo (500.000)? Afinal, esse é o preço que a empresa gastaria para contratar uma construtora para fazer o serviço.

Resposta: Não. A empresa não deve reconhecer lucro gerado internamente. Portanto, descarte a letra D (\$500.000).

Superado esse ponto, vamos em frente.

O anexo é um Ativo Qualificável (que demora um tempo substancial para ficar pronta para o seu uso pretendido), portanto os encargos do empréstimo usado para financiá-lo são incluídos no custo do ativo.

Assim, temos:

Material de construção	160.000
+ Mão de obra	120.000
+ Custos indiretos de Fabricação	30.000
+ Juros do empréstimo	40.000
TOTAL	350.000

Adendo! O que são custos indiretos? Os custos indiretos são aqueles que não podem ser atribuídos diretamente, sendo necessário algum critério de rateio. Por exemplo:

- Aluguel da fábrica. Deve ser atribuído aos produtos com base na metragem que cada um ocupa da fábrica.
- Depreciação de máquinas usadas na fabricação de diversos produtos: a depreciação deve ser atribuída aos produtos conforme algum critério de rateio, e assim por diante.

Os custos diretos são aqueles que podem ser atribuídos diretamente ao produto, sem precisar de rateio.

Exemplo de custo direto: matéria prima e mão de obra direta.

Gabarito → C.

Muito bem. Ativo qualificável demora um tempo substancial para ficar pronto. E qual seria esse “tempo substancial”? Um ano? Seis meses?



CURIOSIDADE

Não há uma definição ou determinação sobre esse prazo. A empresa deve usar o seu melhor julgamento técnico, para enquadrar um ativo como qualificável ou não. As normas falam sempre em “tempo substancial”, mas não definem quanto é esse tempo. Assim, eventuais questões sobre esse assunto devem mencionar que a construção do ativo demorou um “tempo substancial” ou algum sinônimo (“demorou muito tempo”, “demorou um tempo excessivamente longo”, e por aí vai.)

Estudamos a **inclusão** dos juros no ativo. Agora vejamos a **exclusão** dos juros.

Conforme o Pronunciamento CPC 27 – Imobilizado:

23. O custo de um item de ativo imobilizado é equivalente ao **preço à vista** na data do reconhecimento. Se o prazo de pagamento excede os prazos normais de crédito, a diferença entre o preço equivalente à vista e o total dos pagamentos deve ser reconhecida como despesa com juros durante o período (...), a menos que seja passível de capitalização de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 20 – Custos de Empréstimos. (g.n.)

Comentário: Vamos supor que uma empresa possa comprar um ativo à vista, por 100.000,00, ou a prazo, por 110.000,00. Nesse caso, o total a prazo excede o preço à vista, e tal diferença deve ser reconhecida (contabilizada) como despesa com juros.

Digamos que o prazo seja de um mês. A contabilização seria a seguinte:

Compra a vista:

D – Imobilizado (ativo) 100.000

C – Caixa/bancos (ativo) 100.000

Na compra a prazo: Ao invés de contabilizar o ativo pelo valor total, como é o procedimento normal, o correto é o seguinte:

D – Imobilizado (Ativo)	100.000
D – Juros a apropriar (ret. Passivo)	10.000
C – Fornecedores (Passivo)	110.000

Passado um mês, teríamos:

D – Despesa financeira (resultado)	10.000
D – Fornecedores (Passivo)	110.000
C – Juros a apropriar (ret. Passivo)	10.000
C – Caixa/bancos (ativo)	110.000

A contabilização acima trata-se do Ajuste a Valor Presente.

Na nossa legislação, devemos efetuar o ajuste a valor presente para as operações de longo prazo, e para as de curto prazo quando forem relevantes. Confira a Lei das S.A.s:

Critérios de Avaliação do Ativo

Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

VIII – os elementos do ativo decorrentes de operações de longo prazo serão ajustados a valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

Critérios de Avaliação do Passivo

Art. 184. No balanço, os elementos do passivo serão avaliados de acordo com os seguintes critérios:

III – as obrigações, os encargos e os riscos classificados no passivo não circulante serão ajustados ao seu valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

A contabilização acima (no prazo de um mês) foi demonstrada apenas como exemplo. Só poderia ser ajustada a valor presente se houvesse efeito relevante. Do contrário, apenas os elementos de longo prazo sofrem o ajuste a valor presente, conforme determina a legislação.



- 1 – Na construção de ativo qualificado devemos incluir os encargos financeiros no custo do Ativo.
- 2 – Na compra a prazo de ativos, devemos excluir os encargos financeiros, os quais serão apropriados como Despesa Financeira por competência.

7 DIVISÃO DO IMOBILIZADO

De acordo com o Manual de Contabilidade Societária, o ativo imobilizado pode ser dividido basicamente em dois grandes grupos:

- **Bens em operação:** Aqueles que estão sendo utilizados pela sociedade em suas atividades fins.
- **Imobilizados em andamento:** Aqueles que ainda não estão operando.

Além da segregação do imobilizado entre bens em operação e imobilizado em andamento, outros critérios podem ser adotados, como, por exemplo, a **separação por área geográfica, segmento econômico, função ou departamento, necessidades internas e de terceiros, exigências fiscais.**

8 CONTEÚDO DAS CONTAS DO IMOBILIZADO

Várias são as contas registradas no ativo imobilizado. Vejamos agora as principais:

8.1 TERRENOS

Registra os terrenos realmente utilizados nas operações. É, por exemplo, onde se encontra a fábrica, estoques, filiais, lojas. Se o terreno for destinado à atividade fim, mas ainda não estiver pronto, será classificado como imobilizado em andamento.

Se, ao revés, o terreno não estiver sendo utilizado nas atividades fim da empresa, deverá ir para o ativo não circulante investimentos.

Atenção! Professores, e no caso de uma indústria, temos a fábrica que executa a atividade fim, correto? E temos, muitas vezes, o escritório administrativo, separado da fábrica, que executa "atividades meio". Como fica a classificação nesta hipótese?

Ora, as atividades fim não são apenas as atividades de fabricação. Inclui administração, contabilidade, compras, vendas e outras. A fábrica compra um prédio para usar como escritório. Fica no imobilizado.

Se o mesmo prédio for usado para alugar a terceiros e auferir renda, fica em investimento. Não é mais usado nas atividades fim.

Por outro lado, há a diferença entre "custos" e "despesas". O prédio da fábrica tem custo de depreciação (entra no custo dos produtos). Já o prédio da administração tem "despesa de depreciação". Mas ambos ficam no imobilizado.

8.2 MÁQUINAS, APARELHOS E EQUIPAMENTOS

Envolve o conjunto de bens corpóreos desta natureza utilizado no processo de produção da empresa.

8.3 EQUIPAMENTOS DE PROCESSAMENTO ELETRÔNICO DE DADOS – HARDWARE - E SISTEMAS APLICATIVOS - SOFTWARE

Os hardwares adquiridos pela empresa ficam registrados à conta do ativo imobilizado. Por seu turno, para a classificação dos softwares devemos perquirir qual a ligação do software com o equipamento que o utiliza. Se o software for identificável, separável e puder ser segregado e transacionado pela entidade, reconheceremos então um intangível, hipótese em que será amortizado.

8.4 MÓVEIS E UTENSÍLIOS

Representa, por exemplo, mesas, cadeiras, arquivos, estantes, entre outros móveis que estejam sendo utilizados nas atividades fins da empresa.

8.5 VEÍCULOS

Registram-se nessa conta veículos sob controle da empresa. Todavia, o FIPECAFI defende que se os veículos forem utilizados diretamente na produção, tal como empilhadeira, escavadeira, etc, poderão ser agrupados na conta equipamentos.

8.6 PEÇAS E CONJUNTOS DE REPOSIÇÃO

Peças e conjuntos de reposição são aquelas que se destinam à substituição de outras em máquinas, equipamentos, etc.

Trataremos melhor deste assunto à frente.

8.7 IMOBILIZADO BIOLÓGICO

São os animais, plantas vivas, mantidos para produção, que se esperem utilizar por mais de um período social. Exemplo: gados reprodutores, gados produtores de leite, plantação de café.

8.8 BENFEITORIAS EM IMÓVEIS DE TERCEIROS

Benfeitorias em imóveis de terceiros, cujo valor será revertido ao proprietário do imóvel ao final do contrato de locação, são classificadas no ativo imobilizado.

Se as benfeitorias em imóveis de terceiros forem em contrato de locação por prazo indeterminado, ou se o prazo do contrato for maior que a vida útil da benfeitoria, devemos depreciar estas benfeitorias.

Caso o contrato tenha duração determinada e menor que a vida útil da benfeitoria, esta será amortizada pelo prazo do contrato.

Exemplo: Benfeitoria em imóveis de terceiros:

1º caso: Prazo indeterminado.

Vida útil: 8 anos.

Contrato por prazo indeterminado.

Deprecia a benfeitoria em 8 anos.

2º caso: Prazo determinado e contrato > Vida útil.

Vida útil: 8 anos.

Contrato por prazo determinado, de 10 anos.

Deprecia a benfeitoria em 8 anos.

3º caso: Prazo determinado e contrato < Vida útil.

Vida útil: 8 anos.

Contrato por prazo determinado, de 5 anos.

Amortiza a benfeitoria em 5 anos.

Ou seja, se o desgaste da benfeitoria puder ser reconhecido pelo prazo de vida útil, seja porque o contrato é por prazo indeterminado, seja porque o prazo do contrato é maior que a vida útil da benfeitoria, será depreciação.

Se o desgaste da benfeitoria tiver que ser abreviado, porque o prazo do contrato é menor que a vida útil da benfeitoria, será amortização.

Benfeitorias em imóveis de terceiros	
Contrato	Critério de avaliação
Prazo indeterminado	Depreciação (Vida útil)
Prazo determinado e Contrato > Vida útil	
Prazo determinado e Contrato <	Amortização (Contrato)

Vida útil	
-----------	--

9 IMOBILIZADOS EM ANDAMENTO

Além das contas listadas acima, classificam-se no imobilizado: construções em andamento, bens em uso na fase de implantação, importações em andamento de bens.

Ainda, uma pegadinha que pode aparecer em provas é a conta **adiantamento a fornecedores de imobilizado**, classificada no ativo imobilizado, que registra todos os adiantamentos a fornecedores por conta de fornecimento sob encomenda de bens do ativo imobilizado.

10 CRITÉRIO DE AVALIAÇÃO DO ATIVO IMOBILIZADO

Dissemos que **o ativo imobilizado é classificado pelo custo de aquisição, subtraído da depreciação, amortização, exaustão, e/ou, ainda, ajuste por redução ao valor recuperável.**

10.1 DEPRECIAÇÃO

Vamos apresentar uma breve introdução, incluindo as determinações fiscais a respeito (que são aplicáveis à maioria das questões anteriores envolvendo depreciação) e depois analisar o pronunciamento.

A depreciação assim está prevista na Lei 6.404/76:

Art. 183. § 2º A diminuição do valor dos elementos dos ativos imobilizado e intangível será registrada periodicamente nas contas de: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) depreciação, quando corresponder à perda do valor dos direitos que têm por objeto bens físicos sujeitos a desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência;

10.1.1 ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO X DEPRECIAÇÃO ACUMULADA!

Pessoal, é muito importante que tenhamos em mente a **diferença entre encargos de depreciação e depreciação acumulada**.

Por exemplo, móvel adquirido em 01.01.X1, por R\$ 1.000,00 que deprecia 10% ao ano, sem valor residual.

Qual o encargo de depreciação e qual a depreciação acumulada no encerramento do exercício em 31.12.X2?

Bom, nesta hipótese, a depreciação anual é de R\$ 100,00 (10% de 1.000,00).

O **encargo de depreciação representa a conta do exercício, refere-se à depreciação deste período**, conta esta que é **zerada no encerramento do exercício social**. Portanto, no exercício de X2 será R\$ 100,00. **É uma conta de despesa, fica no resultado do exercício.**

A **depreciação acumulada, por sua vez, é uma conta retificadora do ativo**. Como o próprio nome sugere, ela computa a soma da depreciação acumulada. Esta conta só é baixada, zerada, com o fim da vida útil do bem, e sua baixa ou alienação.

Então, a depreciação acumulada em 31.12.X2 será 200,00 (100,00 de X1 + 100,00 de X2).

Agora, vamos falar um pouco sobre os métodos de depreciação.

10.2 MÉTODOS DE DEPRECIAÇÃO.

Disparadamente o método mais cobrado em provas!

Há vários métodos para se calcular a depreciação. Apresentaremos, a seguir, os principais abordados em prova. Os mais usados são:

10.2.1 MÉTODO DA LINHA RETA OU LINEAR OU MÉTODO DAS QUOTAS CONSTANTES:

Este é **o método tradicional e o mais recorrente em provas**. Dividimos o valor depreciável pelo tempo de vida útil estimada. Se nada disser a questão sobre um método específico, devemos utilizar o da linha reta.

Ex: Máquina com vida útil de 10 anos e valor depreciável de 100.000.
Depreciação anual = \$ 100.000 / 10 anos = \$ 10.000/ano.



ESQUEMATIZANDO

Como calcular a depreciação pelo método da linha reta?

- 1) Pegue o valor de aquisição.
- 2) Encontre o valor residual. Se não falar nada, é igual a zero.
- 3) Faça a diferença entre o valor de aquisição e o valor residual e encontraremos o chamado valor depreciável.
- 4) Encontre a vida útil (em meses ou anos, geralmente).

- 5) Divida o valor depreciável pela vida útil
6) Você encontrará o valor da depreciação anual.

Atenção! Se a questão der no enunciado uma vida útil e disser o prazo que é aceito pelo fisco, utilize o prazo contábil. É este que vale, já que a legislação fiscal, segundo a Lei 6.404/76, não tem o condão de alterar os dispositivos da legislação contábil!

10.2.2 MÉTODO DA SOMA DOS DÍGITOS OU MÉTODO DE COLE:

Através deste método, **somamos os dígitos da vida útil e dividimos cada algarismo pela soma.**

Por exemplo: Se temos em nossa empresa uma máquina cuja vida útil é de 5 anos, tomaremos os seguintes procedimentos:

Somamos: $5 + 4 + 3 + 2 + 1 = 15$.

Depreciação: Ano 1 = $5 / 15$; ano 2 = $4/15$; ano 3 = $3/15$; ano 4 = $2/15$ e ano 5 = $1/15$.

Mas por que, professor?! Por que isso? Há uma justificativa técnica para tal método: a de que a despesa de depreciação menor nos últimos anos é compensada pelo aumento das despesas de manutenção. Ademais, o declínio do valor do ativo é mais acentuado nos primeiros anos.

Vejam que **a despesa de depreciação será decrescente**. Começará maior e terminará menor.

Supondo um bem cujo valor depreciável é R\$ 90.000,00.

Ano 1: $5/15 \times 90.000 =$	30.000,00
Ano 2: $4/15 \times 90.000 =$	24.000,00
Ano 3: $3/15 \times 90.000 =$	18.000,00
Ano 4: $2/15 \times 90.000 =$	12.000,00
Ano 5: $1/5 \times 90.000 =$	6.000,00
Total da depreciação =	90.000,00

Atenção, alunos! A ESAF já elaborou uma questão em que a depreciação era calculada de acordo com o “Método de Cole crescente”, neste caso a depreciação do ano 1 é $1/15$, do ano 2 é $2/15$, e assim por diante. Nunca vimos registro desse tipo de questão por outra banca, mas fiquemos de olho.

10.2.3 MÉTODO DE UNIDADES PRODUZIDAS

Por este método, estima-se a quantidade total de unidades que será produzida. A depreciação é feita dividindo-se o total efetivamente produzido pela capacidade total de produção.

Por exemplo, uma máquina custou 100.000 e com capacidade de produção total, ao longo de toda a sua vida útil, de 1.000.000 de unidades. No ano de X1, foram produzidas 80.000 unidades. Portanto, a depreciação em X1 será:

$(80.000 / 1.000.000) = 0,08$ ou 8%.

Valor da depreciação em X1: $\$100.000 \times 8\% = \$ 8.000,00$.

Por último, resta o método das horas trabalhadas...

10.2.4 MÉTODO DAS HORAS DE TRABALHO:

É feito de forma semelhante ao método explicado anteriormente. Inicialmente, estima-se o total de horas que determinado ativo vai trabalhar, ao longo de sua vida útil.

E a depreciação é calculada dividindo-se as horas efetivamente trabalhadas pelo total de horas.

Ex. Máquina com vida útil de 50.000 horas. Trabalhou 4.500 horas em X1.

Depreciação anual: $4.500 / 50.000 = 0,09$ ou 9%.

Somente isso.

10.3 ESTIMATIVA CONTÁBIL VERSUS CRITÉRIO FISCAL

Contabilmente, **a depreciação deve ser calculada conforme a melhor estimativa técnica disponível.**

Exemplificando. Se a Empresa ALFA adquire dois veículos idênticos e estima que um terá vida útil de 10 anos e o outro terá vida útil de 7 anos, deve depreciá-los conforme esta estimativa.

Ocorre que a RFB aceita apenas determinados prazos para cálculo da depreciação. As diferenças deveriam ser ajustadas, para efeito de Imposto de Renda. Com isso, as empresas passaram a usar o critério fiscal.

Todavia, contabilmente, deve ser usada a melhor estimativa técnica, ainda que diferente do critério fiscal.

Para concursos, devemos usar o que informa a questão. Se não mencionar vida útil, usamos o que o fisco determina:

Caso a questão seja silente! Depreciação: Taxas permitidas pelo fisco para efeito de IR:

Veículos: 5 anos ou 20% ao ano

Máquinas e equipamentos: 10 anos ou 10% ao ano

Móveis e utensílios: 10 anos ou 10 % ao ano

Imóveis: 25 anos ou 4 % ao ano.

10.4 DEPRECIÇÃO DE BENS USADOS

No caso de aquisição de bens usados, há uma regra diferente da utilizada para bens novos.

O Regulamento do IR prescreve que a depreciação seja calculada pelo **maior** prazo entre:

- 1) Pelo tempo de vida útil restante;
- 2) Pela metade da vida útil do bem novo.

Depreciação de bens usados	
Maior prazo	Vida útil restante
	Metade da vida útil do bem novo

Regulamento do IR (Decreto 3000 de março de 1999):

Depreciação de bens usados

Art. 311. A taxa anual de depreciação de bens adquiridos usados será fixada tendo em vista o maior dos seguintes prazos:

I - metade da vida útil admissível para o bem adquirido novo;

II - restante da vida útil, considerada esta em relação à primeira instalação para utilização do bem.

Exemplificando.

Se adquirimos duas máquinas usadas, a primeira com 1 ano de vida e a segunda com 6 anos.

Máquina 1: Vida útil restante: 10 anos – 1 ano = 9 anos

Metade da vida útil do bem novo: $10 \text{ anos} / 2 = 5 \text{ anos}$

Devemos usar o maior dos dois prazos, portanto a máquina será depreciada em 9 anos, o que resultará um menor valor de depreciação.

Máquina 2: Vida útil restante: 10 anos – 6 anos = 4 anos
Metade da vida útil do bem novo: 10 anos/2 = 5 anos

Neste caso, a máquina será depreciada em 5 anos.

10.5 DEPRECIAÇÃO ACELERADA

Para o caso em que os ativos sejam utilizados em dois ou mais turnos de 8 horas de trabalho, o Fisco admite que a depreciação seja acelerada:

Utilização da depreciação acelerada

1 turno de 8 horas: fator 1,0
2 turnos de 8 horas: fator 1,5
3 turnos de 8 horas: fator 2,0

10.6 DEPRECIAÇÃO NO PRONUNCIAMENTO CPC 27 – ATIVO IMOBILIZADO

Falemos agora sobre as novidades contábeis trazidas com o CPC 27, que trata sobre o ativo imobilizado.

De acordo com o texto do pronunciamento CPC 27:

43. Cada componente de um item do ativo imobilizado com custo significativo em relação ao custo total do item deve ser depreciado separadamente.

44. A entidade aloca o valor inicialmente reconhecido de um item do ativo imobilizado aos componentes significativos desse item e os deprecia separadamente. Por exemplo, pode ser adequado depreciar separadamente a estrutura e os motores de aeronave, seja ela de propriedade da entidade ou obtida por meio de operação de arrendamento mercantil financeiro. De forma similar, se o arrendador adquire um ativo imobilizado que esteja sujeito a arrendamento mercantil operacional, pode ser adequado depreciar separadamente os montantes relativos ao custo daquele item que sejam atribuíveis a condições do contrato de arrendamento mercantil favoráveis ou desfavoráveis em relação a condições de mercado.

45. Um componente significativo de um item do ativo imobilizado pode ter a vida útil e o método de depreciação que sejam os mesmos que a vida útil e o método de depreciação de outro componente significativo do mesmo item. Esses componentes podem ser agrupados no cálculo da despesa de depreciação.

46. Conforme a entidade deprecia separadamente alguns componentes de um item do ativo imobilizado, também deprecia separadamente o remanescente do item. Esse remanescente consiste em componentes de um item que não são individualmente significativos. Se a entidade possui expectativas diferentes para essas partes, técnicas de aproximação podem ser necessárias para depreciar o remanescente de forma que represente fidedignamente o padrão de consumo e/ou a vida útil desses componentes.

47. A entidade pode escolher depreciar separadamente os componentes de um item que não tenham custo significativo em relação ao custo total do item.

Vamos lá! Tratem os de explicar.

Temos aqui algumas alterações significativas em relação ao que era adotado anteriormente para a depreciação.



tome nota!

Normalmente, as diversas partes e itens que compõe um ativo são depreciados conjuntamente. Todavia, de acordo com o pronunciamento, um item do ativo imobilizado com custo significativo em relação ao custo total do item deve ser depreciado separadamente.

Assim, a empresa pode, por exemplo, como disse o próprio CPC, depreciar uma aeronave em 12 anos e depreciar os motores da aeronave em 5 anos.

Explique-se melhor este ponto, através do exemplo a seguir, do livro que escrevemos – **Contabilidade Avançada Facilitada para Concursos**, pela Editora Método.

A prática contábil consagrada, no Brasil, para os casos de grande revisão (também chamada de **paradas programadas**) consistia em provisionar o valor da revisão. Por exemplo, vamos considerar que a revisão de um motor de aeronave será feita a cada 5 anos, com custo estimado de \$500.000. Durante os cinco anos anteriores à revisão, a empresa provisiona \$100.000 por ano.

Lançamento:

D – Resultado do exercício – despesa com paradas programadas	100.000
C – Passivo LP – Provisão para paradas programadas	100.000

Ao final do quinto ano, a empresa efetua a revisão e debita a provisão já realizada.

Ocorre que tal provisão não atende aos requisitos para ser reconhecida como um Passivo. Não é uma obrigação presente. Ao final de 5 anos, a empresa pode optar por trocar a aeronave, ao invés de efetuar a revisão no motor (Veja o

Pronunciamento CPC 25 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes).

Assim, o tratamento contábil atual é o seguinte: a empresa efetua a revisão e capitaliza o valor no ativo. Por exemplo, a troca do motor de um avião. Aí, dá baixa no valor remanescente do motor antigo e deprecia o novo motor, pela melhor estimativa técnica.

Por exemplo: Uma empresa compra uma aeronave pelo valor total de \$ 1.200.000. O custo do motor (já incluído nesse total) é de \$200.000. O motor tem vida útil de 5 anos, e o restante do conjunto do avião tem vida útil de 10 anos, sem valor residual.

A depreciação anual fica assim:

Motor: $200.000 / 5 \text{ anos} = 40.000$ por ano

Avião (sem o motor): $1.000.000 / 10 \text{ anos} = 100.000$

Contabilização da depreciação:

D – Despesa de depreciação (resultado)	140.000
C – Depreciação acumulada – Motor	40.000
C – Depreciação acumulada – avião	100.000

No quinto ano, ao efetuar a troca do motor, a empresa dá baixa contabilmente no motor antigo e capitaliza (contabiliza como custo do ativo) o novo motor.

Situação do Imobilizado ao final do quinto ano:

Motor	200.000
Depreciação acumulada	(200.000)
Aeronave	1.000.000
Depreciação acumulada	(500.000)

Baixa do motor antigo:

D – Depreciação acumulada	200.000
C – Motor	200.000

Capitalização do novo motor (ao custo, digamos, de 280.000)

D – Motor (ativo)	280.000
C – Caixa ou bancos	280.000

A partir do sexto ano, a empresa passa a depreciar o novo motor.

11 ALTERAÇÃO DA VIDA ÚTIL DO IMOBILIZADO

Nos termos do CPC 27:

50. O valor depreciável de um ativo deve ser apropriado de forma sistemática ao longo da sua vida útil estimada.

51. O **valor residual e a vida útil de um ativo são revisados pelo menos ao final de cada exercício** e, se as expectativas diferirem das estimativas anteriores, a **mudança deve ser contabilizada como mudança de estimativa contábil**, segundo o Pronunciamento Técnico CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro.

Esta é outra novidade importante.

Antes da edição do CPC 27, **o valor residual e a vida útil eram definidos** (geralmente, as empresas usavam o critério fiscal) **e não mais se alteravam**, durante a vida útil do ativo.

Todavia, **com as mudanças, o valor residual e a vida útil de um ativo devem ser revisados pelo menos ao final de cada ano**. Se houver diferença, deve ser realizada e tratada como **mudança de estimativa contábil**, como reza o artigo 51 do CPC 27.

A mudança na depreciação deve ser considerada mudança de estimativa contábil, isto implica produzir **efeitos prospectivos** – no ano corrente e nos anos futuros. Não deve ser feita nenhuma alteração nos valores já contabilizados como depreciação.

12 REPARO E CONSERVAÇÃO DE BENS E SUBSTITUIÇÃO DE PEÇAS

Diversos são os cuidados que os empresários tomam para manter seu imobilizado com zelo. Entre tais precauções, vários são os gastos realizados, tal como gastos com reparos, substituição de peças, reposição, revisão.

Vejamos agora caso a caso.

12.1 GASTOS COM LIMPEZA, MANUTENÇÃO DO BEM, CONSERVAÇÃO

Segundo o FIPECAFI, gastos desta natureza são considerados, em regra, como despesa operacional no exercício em que ocorrerem.

12.2 SUBSTITUIÇÃO DE PEÇAS

As substituições de peças podem se dar de dois modos:

- 1) Manutenção periódica:** por segurança ou caráter preventivo.
- 2) Quebra ou avaria.**

Em regra, ativamos as peças que serão integradas ao ativo imobilizado. Não devemos lançá-las como despesas. Todavia, para classificá-las no imobilizado, os critérios para reconhecimento do ativo devem ser atendidos. A um só tempo, baixamos também as peças substituídas.

Passemos agora a alguns casos específicos:

1) Peças de uso específico e vida útil comum.

Determinadas vezes, na compra de alguns equipamentos de grande porte, além do imobilizado principal, a compra é acompanhada de peças e componentes que são essenciais para que a máquina continue a funcionar, em casos de emergência (caráter corretivo) ou manutenção (preventivo).

Essas peças essenciais devem ser classificadas junto do ativo imobilizado, neste grupo, sendo depreciadas com a mesma base que o equipamento a que correspondem.

2) Peças e material de consumo e manutenção

Os estoques mantidos pela empresa, que sejam materiais de consumo (O FIPECAFI exemplifica como óleo, graxas, ferramentas e peças de pouca duração) devem ser classificadas no **ativo circulante**. À medida que a empresa utilize ou consuma, apropriará tais valores ao resultado ou custo do produto.

13 AMORTIZAÇÃO

Segundo a Lei das S.A.s (Lei 6404/76)

§ 2º A diminuição do valor dos elementos dos ativos imobilizado e intangível será registrada periodicamente nas contas de: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) amortização, quando corresponder à perda do valor do capital aplicado na aquisição de direitos da propriedade industrial ou comercial e quaisquer outros com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado;

A amortização refere-se geralmente aos itens classificados no Intangível. Mas pode ocorrer também com itens do Imobilizado, como no caso de Benfeitoria em Propriedades de Terceiros, que pode ser depreciada ou amortizada (veja item 3.8, pg. 14, desta aula).

A amortização baseia-se na vida útil do Intangível.

O Pronunciamento CPC 04 – Ativo Intangível - define vida útil como o período de tempo no qual a entidade espera utilizar um ativo; ou o número de unidades de produção ou de unidades semelhantes que a entidade espera obter pela utilização do ativo.

Se o item a ser amortizado tiver um valor residual, o mesmo deve ser abatido do valor que será amortizado.

A contabilização de ativo intangível baseia-se na sua vida útil. Um ativo intangível com vida útil definida deve ser amortizado, enquanto a de um ativo intangível com vida útil indefinida não deve ser amortizado.

Conforme o Pronunciamento CPC 04 (R1 – rev. 03) – Ativo Intangível:

97. O valor amortizável de ativo intangível com vida útil definida deve ser apropriado de forma sistemática ao longo da sua vida útil estimada. A amortização deve ser iniciada a partir do momento em que o ativo estiver disponível para uso, ou seja, quando se encontrar no local e nas condições necessários para que possa funcionar da maneira pretendida pela administração.

A amortização deve cessar na data em que o ativo é classificado como mantido para venda ou incluído em um grupo de ativos classificado como mantido para venda, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 31 – Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada, ou, ainda, na data em que ele é baixado, o que ocorrer primeiro.

O método de amortização utilizado reflete o padrão de consumo pela entidade dos benefícios econômicos futuros. Se não for possível determinar esse padrão com confiabilidade, deve ser utilizado o método linear. A despesa de amortização para cada período deve ser reconhecida no resultado, a não ser que outra norma ou pronunciamento contábil permita ou exija a sua inclusão no valor contábil de outro ativo.

98. Podem ser utilizados vários métodos de amortização para apropriar de forma sistemática o valor amortizável de um ativo ao longo da sua vida útil. Tais métodos incluem o método linear, também conhecido como método de linha reta, o método dos saldos decrescentes e o método de unidades produzidas. A seleção do método deve obedecer ao padrão de consumo dos benefícios econômicos futuros esperados, incorporados ao ativo, e aplicado consistentemente entre períodos, a não ser que exista alteração nesse padrão.

99. A amortização deve normalmente ser reconhecida no resultado. No entanto, por vezes os benefícios econômicos futuros incorporados no ativo são

absorvidos para a produção de outros ativos. Nesses casos, a amortização faz parte do custo de outro ativo, devendo ser incluída no seu valor contábil. Por exemplo, a amortização de ativos intangíveis utilizados em processo de produção faz parte do valor contábil dos estoques (ver Pronunciamento Técnico CPC 16 – Estoques).

Resumo geral:

1) Vida útil é:

- a) o período de tempo no qual a entidade espera utilizar um ativo; ou
- b) o número de unidades de produção.

2) Intangível com vida útil **definida**: deve ser amortizado.
Com vida útil **indefinida**: não deve ser amortizado.

3) A amortização deve ser iniciada a partir do momento em que o ativo estiver disponível para uso, ou seja, quando se encontrar no local e nas condições necessários para que possa funcionar da maneira pretendida pela administração.

4) A amortização deve cessar na data em que o ativo é classificado como mantido para venda ou na data em que ele é baixado, o que ocorrer primeiro.

5) O método de amortização utilizado reflete o padrão de consumo pela entidade dos benefícios econômicos futuros. Se não for possível determinar esse padrão com confiabilidade, deve ser utilizado o método linear.

6) Podem ser utilizados vários métodos de amortização para apropriar de forma sistemática o valor amortizável de um ativo ao longo da sua vida útil. Tais métodos incluem o **método linear**, também conhecido como método de linha reta, **o método dos saldos decrescentes** e **o método de unidades produzidas**.

7) A amortização deve normalmente ser reconhecida no resultado, mas pode também ser incluída no custo de outros ativos.

Exemplo: A empresa KLS adquiriu um ativo intangível, no valor de \$ 120.000,00, com valor residual de \$30.000,00 e vida útil de 5 anos.
Calcule o valor da amortização mensal.

Valor amortizável: \$ 120.000 - \$ 30.000 = \$ 90.000

Prazo: 5 anos = 60 meses

Amortização mensal: \$90.000 / 60 meses = \$ 1.500 por mês.

13.1 REVISÃO 08 – CPC – AMORTIZAÇÃO PELA RECEITA

Segundo o CPC 04:

98A. Há uma presunção refutável de que o método de amortização baseado na receita gerada por atividade que inclui o uso de ativo intangível não é apropriado. A receita gerada por atividade que inclui o uso de ativo intangível reflete fatores típicos que não estão diretamente ligados ao consumo dos benefícios econômicos incorporados no ativo intangível. Por exemplo, a receita é afetada por outros insumos e processos, atividades de venda e mudanças nos volumes e preços de venda. O componente de preço da receita pode ser afetado pela inflação, o que não tem qualquer influência sobre a maneira como o ativo é consumido. Essa presunção só pode ser superada em circunstâncias limitadas: (a) em que o ativo intangível é expresso como mensuração de receitas, conforme descrito no item 98C; ou (b) quando possa ser demonstrado que as receitas e o consumo dos benefícios econômicos do ativo intangível são altamente correlacionados. **(Incluído pela Revisão CPC 08)**

98B. Na escolha do método de amortização adequado, de acordo com o item 98, a entidade pode determinar o fator limitante predominante que é inerente ao ativo intangível. Por exemplo, o contrato que estabelece os direitos da entidade sobre o uso do ativo intangível pode especificar o uso do ativo intangível pela entidade como número predeterminado de anos (ou seja, tempo), como número de unidades produzidas ou como montante total fixo da receita a ser gerada. A identificação do fator limitante predominante pode servir de ponto de partida para a identificação da base adequada da amortização, mas outra base pode ser aplicada se refletir de forma mais próxima o padrão esperado de consumo de benefícios econômicos. **(Incluído pela Revisão CPC 08)**

98C. Na circunstância em que o fator limitante predominante, que é inerente ao ativo intangível, é a obtenção de um limite de receita, a receita a ser gerada pode ser a base adequada para a amortização. Por exemplo, a entidade pode adquirir uma concessão para explorar e extrair ouro de uma mina de ouro. O fim do contrato pode estar baseado no valor fixo da receita total a ser gerada a partir da extração (por exemplo, o contrato pode permitir a extração de ouro da mina até que a receita total acumulada com a venda de ouro atinja \$ 2 bilhões) e não ser baseado no tempo ou na quantidade de ouro extraído. Em outro exemplo, o direito de operar a estrada com pedágio pode estar baseado no montante total fixo de receita a ser gerado a partir de pedágios cobrados cumulativos (por exemplo, o contrato pode permitir a operação da estrada com pedágio até que o montante acumulado de pedágios gerados a partir da operação da estrada atinja \$ 100 milhões). No caso em que a receita foi estabelecida como o fator limitante predominante no contrato para a utilização do ativo intangível, a receita que será gerada pode ser a base adequada para a amortização do ativo intangível, desde que o contrato especifique o valor fixo

total da receita a ser gerado sobre o qual a amortização deve ser determinada.
(Incluído pela Revisão CPC 08)

Muito bem. Vamos explicar com um exemplo:

A Cia de Mineração Ouramarelinho S.A. procurou o Sr. Pedro di Pedra com uma oferta para comprar a sua mina de ouro pelo valor de 1 bilhão.

1) Supondo que a empresa Ouramarelinho compre a mina, indique a contabilização inicial e subsequente:

Contabilização inicial:

D – Imobilizado – mina de ouro	1.000.0000.000
C – Disponibilidades (ativo)	1.000.000.000

Após a aquisição, a Cia de Mineração Ouramarelinho deverá estimar a possança da mina (capacidade total de produção) e exaurir conforme a extração do ouro.

Supondo que a possança seja de 10 toneladas de ouro, a empresa deverá exaurir, para cada quilo extraído, o valor de:

$\$ 1.000.000.000 / 10.000 \text{ kg.} = \$ 100.000 / \text{kg.}$

Um bilhão dividido por 10.000 quilos = Cem mil por quilo.

Contabilização da exaustão (para 1 quilo):

D – Estoque de ouro (Ativo)	100.000
C – Exaustão acumulada (retificadora do ativo)	100.000

A exaustão vai compor o custo do estoque de ouro.

Vamos continuar:

O Sr. Pedro di Pedra resolve fazer uma contra oferta:

- Não tenho interesse em vender. Mas posso arrendar por 5 anos, pelo preço certo e ajustado de cem milhões (\$ 100.000.000). Nesse tempo, você extrai o ouro e depois me devolve a mina.

2) Caso a Cia de Mineração Ouramarelinho aceite a proposta e adquira os direitos de exploração por 5 anos, indique a contabilização inicial e subsequente:

Contabilização Inicial:

D – Direitos de exploração (ativo intangível)	100.000.000
C – Disponibilidade (Ativo)	100.000.000

Como o fator limitante determinante é o Tempo, o valor será amortizado por 5 anos.

$\$100.000.000 / 5 \text{ anos} = \$20.000.000 \text{ por ano.}$

D – Estoque de ouro (Ativo)	20.000.000
C – Amortização acumulada (Ret. Do Ativo)	20.000.000

Continuando...

O representante da Cia Mineradora Ouramarelinho ficou muito feliz com a proposta. E falou:

- Aceito! Aceito, sim, imediatamente! Em cinco anos, vou extrair cada grama de ouro que houver nessa mina. Vou colocar três turnos dobrados de trabalho. Vamos assinar logo esse contrato, que eu tenho uma mina para explorar.

O Sr. Pedro di Pedra recuou, ante a fúria extrativista do representante da mineradora:

- Opa! Assim também não! Você vai esgotar a mina e me devolver só o bagaço! Assim não quero! Vamos fazer o seguinte: eu arrendo por 100 milhões, e você pode extrair uma tonelada de ouro. Só uma tonelada! Nem um grama a mais!

3) Caso a Cia de Mineração Ouramarelinho aceite a proposta, indique a contabilização inicial e subsequente:

Contabilização Inicial:

D – Direitos de exploração (Ativo intangível)	100.000.000
C – Disponibilidade (Ativo)	100.000.000

Como o fator limitante determinante é a quantidade extraída, o valor amortizado será

$\$100.000.000 / 1.000 \text{ kg} = \$100.000.000 \text{ por quilo.}$

D – Estoque de ouro (Ativo)	100.000
C – Amortização acumulada (Ret. Do Ativo)	100.000

Continuando...

Os dois ficaram de pensar melhor sobre o assunto e resolver no dia seguinte.

Na hora combinada, os dois negociantes exclamaram:

- Mas assim eu posso perder dinheiro!

Disse o representante da empresa:

- O ouro é uma commodity e tem o preço fixado pelo mercado. E se o preço desabar? Nesse caso, a tonelada que vou extrair vai valer menos! Eu vou perder dinheiro!

Disse o Sr. Pedro de Pedra:

- E se o preço do ouro disparar? Nesse caso, eu vou receber muito menos pela tonelada de ouro do que realmente vale. Vou deixar de ganhar uma fortuna!

Então acertaram o seguinte: a empresa vai extrair o metal, e vai valorizá-lo pelo preço de mercado, até chegar a 500 milhões de receita. Assim, se o preço desabar, será necessário extrair mais ouro; se o preço subir, a empresa irá extrair uma quantidade menor para atingir a receita de 500 milhões.

Nesse caso, o fator limitante é a receita. A amortização deverá ser feita de forma proporcional à receita auferida.

Contabilização Inicial:

D – Direitos de exploração (Ativo intangível)	100.000.000
C – Disponibilidade (Ativo)	100.000.000

Como o fator limitante determinante é a Receita, o valor do pagamento será amortizado proporcionalmente à receita:

$$\$100.000.000 / \$500.000.000 = 20\% \text{ da Receita.}$$

Assim, se a receita em um determinado mês for de \$10.000.000, a amortização será:

$$\$10.000.000 \times 20\% = \$2.000.000$$

D – Estoque de ouro (Ativo)	2.000.000
C – Amortização acumulada (Ret. Do Ativo)	2.000.000

14 EXAUSTÃO

De acordo com a Lei 6404/76 (Lei das S.A.s.):

§ 2o A diminuição do valor dos elementos dos ativos imobilizado e intangível será registrada periodicamente nas contas de: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

c) **exaustão**, quando corresponder à perda do valor, decorrente da sua exploração, de direitos cujo objeto sejam **recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração**.

A exaustão é utilizada para recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração.

Normalmente, a exaustão é calculada com base na possança do recurso mineral ou florestal. Mas, se o prazo de exploração for insuficiente para esgotar os recursos, a exaustão deve ser calculada em função do prazo de concessão.

15 ATIVO IMOBILIZADO E PROPRIEDADE PARA INVESTIMENTO

Sabemos que um ativo imobilizado é avaliado inicialmente ao custo - depreciação acumulada - redução ao valor recuperável [quando for o caso]. Este resultado é o valor contábil.

Todavia, pode acontecer de a empresa não mais querer que o item figure neste grupo contábil, reclassificando-o.

Nesta hipótese, o imobilizado (também chamado de imóvel ocupado pelo proprietário) passará a ser propriedade para investimento. E o critério de avaliação, que antes era custo? Poderá ser custo ou valor justo. Segundo o CPC 28:

59. Os itens 60 a 65 aplicam-se aos aspectos de reconhecimento e mensuração resultantes quando a entidade usa o método do valor justo para propriedades para investimento. Quando a entidade usar o método do custo, as transferências entre propriedades para investimento, propriedades ocupadas pelo proprietário e estoque não alteram o valor contábil da propriedade transferida e não alteram o custo dessa propriedade para finalidades de mensuração ou divulgação.

Se for mensuração ao custo, não teremos alteração do valor contábil. Todavia, se a entidade adotar o valor justo, pode ocorrer (e geralmente vai ocorrer) de esses valores serem distintos. E como proceder contabilmente?

O item 62 do CPC 28 aduz:

62. Até a data em que o imóvel ocupado pelo proprietário se torne propriedade para investimento escriturada pelo valor justo, a entidade deprecia a propriedade e reconhece quaisquer perdas por redução no valor recuperável (impairment) que tenham ocorrido. A entidade trata qualquer diferença nessa data entre o valor contábil da propriedade de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 27 e o seu valor justo da seguinte forma:

(a) qualquer diminuição resultante no valor contábil da propriedade é reconhecida no resultado. Porém, até o ponto em que a quantia esteja incluída em reavaliação anteriormente procedida nessa propriedade, a diminuição é debitada contra esse excedente de reavaliação;

(b) qualquer aumento resultante no valor contábil é tratado como se segue:

(i) até o ponto em que o aumento reverta perda anterior por impairment dessa propriedade, o aumento é reconhecido no resultado. A quantia reconhecida no resultado não pode exceder a quantia necessária para repor o valor contábil para o valor contábil que teria sido determinado (líquido de depreciação) caso nenhuma perda por impairment tivesse sido reconhecida;

(ii) qualquer parte remanescente do aumento é creditada diretamente no patrimônio líquido, em ajustes de avaliação patrimonial, como parte dos outros resultados abrangentes. Na alienação subsequente da propriedade para investimento, eventual excedente de reavaliação incluído no patrimônio líquido deve ser transferido para lucros ou prejuízos acumulados, e a transferência do saldo remanescente excedente de avaliação também se faz diretamente para lucros ou prejuízos acumulados, e não por via da demonstração do resultado.

Explicando! A diferença entre o valor contábil e o valor justo será assim tratada:

- Se valor justo < valor contábil: reconheceremos uma perda no resultado do exercício.

- Se valor justo > valor contábil: vai para ajuste de avaliação patrimonial, no PL.

Então, vamos exemplificar:

A sociedade KLS tinha um imobilizado que era avaliado a R\$ 100.000,00 (valor contábil) e decidiu que iria reavaliar para propriedade para investimento.

1) Situação 1: O valor justo era de R\$ 80.000,00

A diferença entre o valor contábil e o valor justo é de R\$ 20.000,00 negativa. Portanto, vamos lançar como despesa no resultado.

Quando da transferência do imobilizado para propriedade para investimento:

D – Propriedade para investimento	100.000,00
C – Ativo imobilizado	100.000,00

No ajuste:

D – Despesa com ajuste ao valor justo	20.000,00
C – Propriedade para investimentos	20.000,00

2) Situação 2: O valor justo era de R\$ 150.000,00

Quando da transferência do imobilizado para propriedade para investimento:

D – Propriedade para investimento	100.000,00
C – Ativo imobilizado	100.000,00

No ajuste:

D – Propriedade para investimento	50.000,00
C – Ajuste de avaliação patrimonial (PL)	50.000,00

3) Situações particulares:

- **Se o ativo era reavaliado.** Exemplo, imóvel no valor de R\$ 100.000,00, com reserva de reavaliação já computada no valor de R\$ 20.000,00 (conta do PL). Valor justo de R\$ 80.000,00. Vamos lançar:

Quando da transferência do imobilizado para propriedade para investimento:

D – Propriedade para investimento	100.000,00
C – Ativo imobilizado	100.000,00

No ajuste:

D – Reserva de reavaliação (PL)	20.000,00
C – Propriedade para investimentos	20.000,00

- **Se o ativo tinha registrada uma perda por impairment (recuperabilidade):** Exemplo, imóvel no valor de R\$ 100.000,00, porém, há uma redução ao valor recuperável de R\$ 40.000,00, o que leva o valor contábil para R\$ 60.000,00. Constatou-se que o valor justo é R\$ 110.000,00.

Nesta hipótese, teremos. Quando da transferência do imobilizado para propriedade para investimento:

O ativo estava assim registrado:

Ativo imobilizado	100.000,00
(-) Ajuste para redução ao valor recuperável	(40.000,00)

Os lançamentos de ajustes serão assim:

D – Propriedade para investimento (ANC – Investimento)	110.000,00
D – Ajuste para Redução ao Valor Recuperável (Red. Ativo)	40.000,00
C – Ativo imobilizado	100.000,00
C – Reversão da redução ao valor recuperável (Resultado)	40.000,00
C – Ajuste de avaliação patrimonial (PL)	10.000,00

Imobilizado		Ajuste Red. Valor Rec.	
0 100.000,00	100.000,00 1	1 40.000,00	40.000,00 0
Propriedade para investimento		Reversão da Red. Valor Rec.	
1 110.000,00			40.000,00 1
Ajuste de avaliação patrimonial			
	10.000,00 1		

Vejamos uma questão sobre o tema...

(FGV/Auditor Fiscal/ISS Recife/2014) Uma empresa que prestava serviços de auditoria contábil possuía, em 31/12/2012, um terreno no Ativo Imobilizado, contabilizado por R\$ 50.000,00. Nessa data, a direção da empresa decidiu mudar o uso do terreno, passando a contabilizá-lo como Propriedade para Investimento, ao valor justo de R\$ 80.000,00.

A variação de R\$ 30.000,00 em 31/12/2012 deve ser classificada como:

- a) Receita Operacional.
- b) Receita Financeira.
- c) Ajuste Financeiro.
- d) Ajuste do Patrimônio Líquido.
- e) Reserva de Lucros.

Na nossa questão, segundo o CPC 28. O valor irá para o PL, na conta ajuste de avaliação patrimonial. A resposta está no CPC 28.

Gabarito → D.

16 RESUMO DOS PONTOS COMENTADOS NESTA AULA

Classificam-se no imobilizado direitos que tenham por objeto **bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia** como, por exemplo, os terrenos, edificações, máquinas e equipamentos, móveis e utensílios, veículos. Os bens incorpóreos passam a ficar no intangível.

Principais características de um arrendamento financeiro

- 1) Transfere-se a propriedade ao final do contrato;
- 2) Valor residual mais baixo que o valor justo;
- 3) O prazo do arrendamento refere-se à maior parte da vida útil do ativo
- 4) O valor presente dos pagamentos totaliza substancialmente o todo o valor justo do ativo;
- 5) O ativo arrendado é de tal forma especializado, que apenas o arrendatário pode usá-lo sem grandes modificações.

Os itens do ativo imobilizado são mensurados inicialmente pelo seu custo, o qual inclui todos os custos necessários para colocá-lo em condições de uso.

Custo do ativo imobilizado (CPC 27)	
Inclui	Não inclui
Preço de aquisição + Imposto Importação + Impostos não recuperáveis	Descontos comerciais e abatimentos
Preparação do local	Custos de abertura de nova instalação
Frete e manuseio por conta do comprador	Frete por conta do vendedor
Instalação e montagem	Propaganda e atividades promocionais
Testes	Custos de treinamento
Honorários profissionais (engenheiros, arquitetos, por exemplo)	Transferência posterior (novo local)
Custos de desmontagem (futuro, traz a valor presente)	Custos administrativos
Custo de remoção (futuro, traz a valor presente)	Outros custos indiretos
Outros custos diretamente atribuíveis	Remoção, desmontagem de máquinas antigas

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. Exemplo: custo de aquisição do bem, custo de instalação e montagem, etc.

Gastos do período (despesas): 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**. Não é provável que esses gastos tenham o potencial de gerar benefícios econômicos futuros para a entidade. Logo, não podem ser reconhecidos como ativo, mas sim como despesa. Exemplo: manutenção e reparos, etc.

Os gastos subsequentes podem ser divididos em manutenção periódica (que vai para despesa) e as paradas programadas (que são gastos de capital e são ativadas, isto é, o valor gasto é contabilizado no custo do ativo, e passa a ser depreciado).

1 – Na construção de ativo qualificado devemos incluir os encargos financeiros no custo do Ativo.

2 – Na compra a prazo de ativos, devemos excluir os encargos financeiros, os quais serão apropriados como Despesa Financeira por competência.

Benfeitorias em imóveis de terceiros	
Contrato	Critério de avaliação
Prazo indeterminado	Depreciação (Vida útil)
Prazo determinado e Contrato > Vida útil	
Prazo determinado e Contrato < Vida útil	Amortização (Contrato)

Método de depreciação da linha reta.

Este é **o método tradicional e o mais recorrente em provas**. Dividimos o valor depreciável pelo tempo de vida útil estimada. Se nada disser a questão sobre um método específico, devemos utilizar o da linha reta.

Ex: Máquina com vida útil de 10 anos e valor depreciável de 100.000.
Depreciação anual = \$ 100.000 / 10 anos = \$ 10.000/ano.

Como calcular a depreciação pelo método da linha reta?

- 1) Pegue o valor de aquisição.
- 2) Encontre o valor residual. Se não falar nada, é igual a zero.
- 3) Faça a diferença entre o valor de aquisição e o valor residual e encontraremos o chamado valor depreciável.
- 4) Encontre a vida útil (em meses ou anos, geralmente).
- 5) Divida o valor depreciável pela vida útil
- 6) Você encontrará o valor da depreciação anual.

Atenção! Se a questão der no enunciado uma vida útil e disser o prazo que é aceito pelo fisco, utilize o prazo contábil. É este que vale, já que a legislação fiscal, segundo a Lei 6.404/76, não tem o condão de alterar os dispositivos da legislação contábil!

Contabilmente, **a depreciação deve ser calculada conforme a melhor estimativa técnica disponível.**

Caso a questão seja silente! Depreciação: Taxas permitidas pelo fisco para efeito de IR:

Veículos: 5 anos ou 20% ao ano

Máquinas e equipamentos: 10 anos ou 10% ao ano

Móveis e utensílios: 10 anos ou 10 % ao ano

Imóveis: 25 anos ou 4 % ao ano.

Depreciação de bens usados	
Maior prazo	Vida útil restante
	Metade da vida útil do bem novo

Utilização da depreciação acelerada

1 turno de 8 horas: fator 1,0

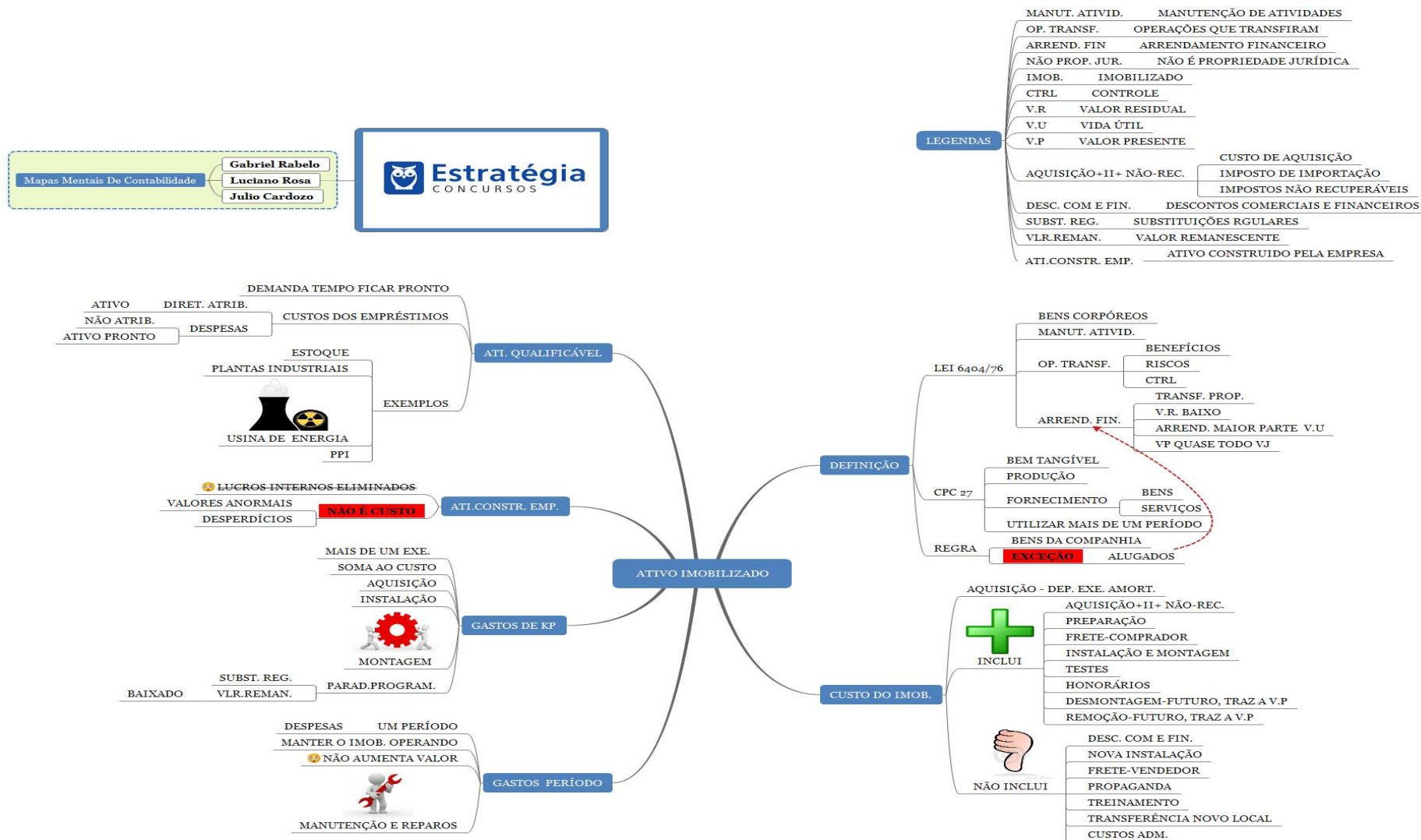
2 turnos de 8 horas: fator 1,5

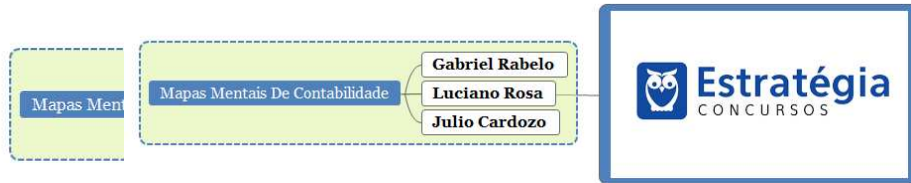
3 turnos de 8 horas: fator 2,0

Antes da edição do CPC 27, **o valor residual e a vida útil eram definidos** (geralmente, as empresas usavam o critério fiscal) **e não mais se alteravam**, durante a vida útil do ativo.

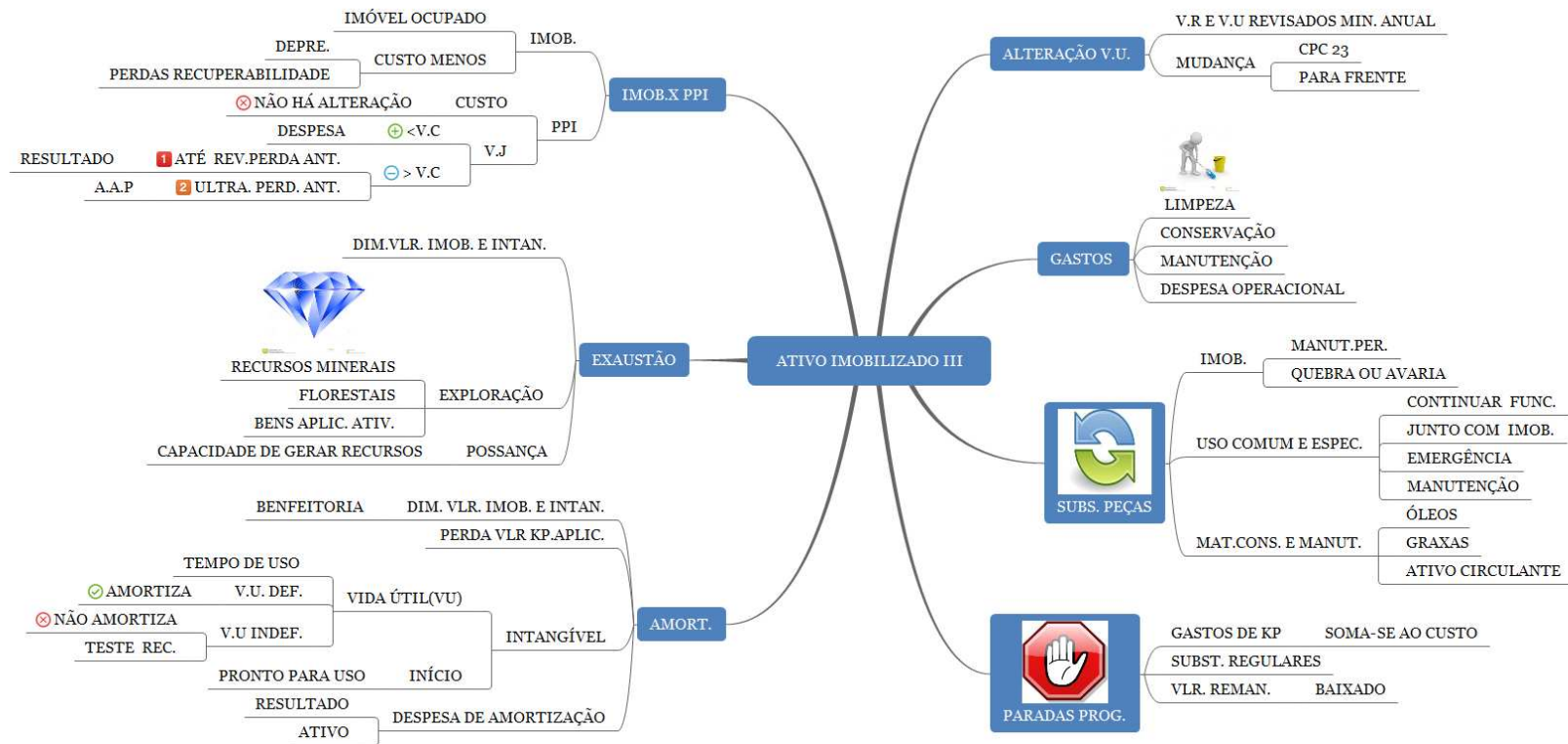
Todavia, **com as mudanças, o valor residual e a vida útil de um ativo devem ser revisados pelo menos ao final de cada ano.** Se houver diferença, deve ser realizada e tratada como **mudança de estimativa contábil**, como reza o artigo 51 do CPC 27.

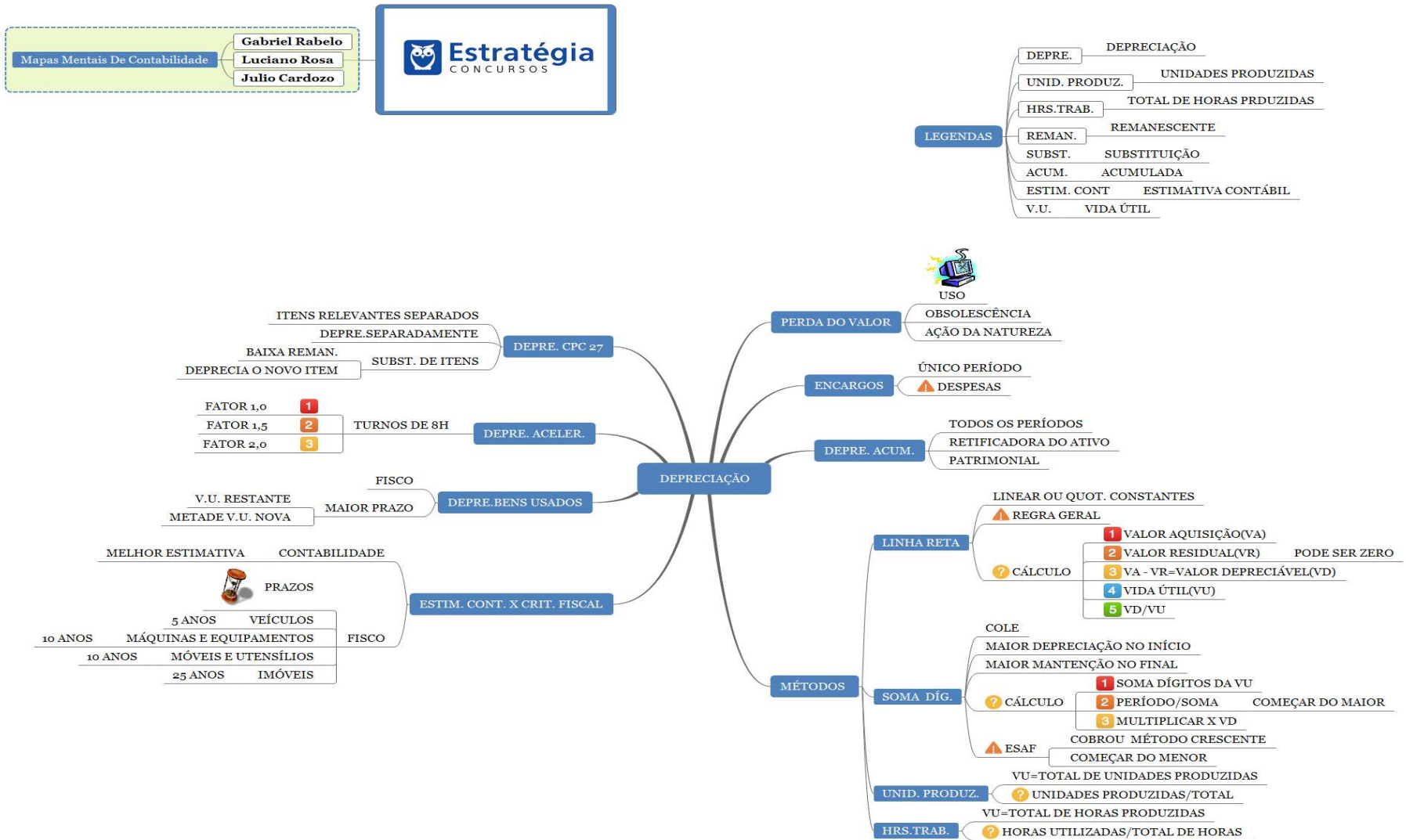
17 MAPAS MENTAIS DESTA AULA (*ELABORADOS PELO PROFESSOR JULIO CARDOZO)





LEGENDAS	SUBS.	SUBSTITUIÇÃO
	V.U	VIDA ÚTIL
	V.R	VALOR RESIDUAL
	IMOB.	IMOBILIZADO
	PPI	PROPRIEDADE PARA INVESTIMENTO
	MAT.CONS. E MANUT.	MATERIAL DE CONSUMO E MANUTENÇÃO
	KP	CAPITAL
	APLIC	APLICADO
	VLR	VALOR
	REMAN.	REMANESCENTE
	V.J	VALOR JUSTO
	V.C	VALOR CONTÁBIL
	MANUT.PER.	MANUTENÇÃO PERIÓDICA





18 QUESTÕES COMENTADAS

1) **(CESPE/Analista Contábil/CNJ/2013)** Uma entidade não deve reconhecer os custos da manutenção periódica de um item do ativo imobilizado no valor contábil desse item. Pelo contrário, quando incorridos, esses custos são reconhecidos no resultado.

Comentários

Segundo o FIPECAFI, gastos com limpeza, manutenção e conversão são considerados, em regra, como despesa operacional no exercício em que ocorrerem.

Ainda, nos termos do CPC 27 – ativo imobilizado:

12. Segundo o princípio de reconhecimento do item 7, a entidade não reconhece no valor contábil de um item do ativo imobilizado os custos da manutenção periódica do item. Pelo contrário, esses custos são reconhecidos no resultado quando incorridos.

Gabarito → Correto.

2) **(CESPE/Analista/Contabilidade/CNJ/2013)** Atualmente, 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. Entretanto, os custos incorridos no uso, na transferência ou na reinstalação de um item são incluídos no seu valor contábil, como, por exemplo, os custos de realocação ou reorganização de parte das operações da entidade.

Comentários

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. Portanto, os custos incorridos no uso ou na transferência ou reinstalação de um item não são incluídos no seu valor contábil, como, por exemplo, os seguintes custos:

- (a) custos incorridos durante o período em que o ativo capaz de operar nas condições operacionais pretendidas pela administração não é utilizado ou está sendo operado a uma capacidade inferior à sua capacidade total;
- (b) prejuízos operacionais iniciais, tais como os incorridos enquanto a demanda pelos produtos do ativo é estabelecida; e

(c) custos de realocação ou reorganização de parte ou de todas as operações da entidade.

Gabarito → Errado.

3) **(CESPE/Contabilidade/CADE/2014)** Com relação a conceituação, classificação e conteúdos do ativo, julgue o item que se segue, de acordo com a legislação vigente.

O ativo imobilizado pode, eventualmente, incluir bens incorpóreos.

Comentários

Segundo a Lei 6.404/76:

Art. 179. 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; (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007)

Gabarito → Errado.

4) **(CESPE/Contador/PF/2014)** O valor contábil de um ativo imobilizado é o valor pelo qual ele é reconhecido na contabilidade, sendo deduzido da depreciação acumulada e da perda, também acumulada, por redução ao valor recuperável.

Comentários:

O item está correto. Segundo o CPC 27:

Valor contábil é o valor pelo qual um ativo é reconhecido após a dedução da depreciação e da perda por redução ao valor recuperável acumuladas.

Gabarito → Correto.

5) **(CESPE/Contabilidade/ANTT/2014)** Um bem adquirido por meio de um contrato de leasing operacional deverá ser imediatamente registrado, pela empresa arrendatária, como ativo imobilizado e, assim, passará a ser depreciado.

Comentários:

Item incorreto. Como dissemos:

O principal dispositivo cobrado em prova sobre este ponto é **arrendamento mercantil financeiro ou leasing financeiro**. O leasing, basicamente, pode ser de dois tipos: **operacional e financeiro**. A diferença entre um e outro reside principalmente no seguinte critério: **o leasing transfere ou não os riscos e benefícios inerentes à propriedade**.

Se transferir, será classificado como leasing financeiro. Se não, como leasing operacional. E como saberemos se há ou não transferência dos riscos e benefícios? O tema está prescrito no CPC 06, que dispõe sobre o arrendamento mercantil.



- Se os riscos e benefícios ficam com o arrendatário → **Arrendamento financeiro.**
- Se os riscos e benefícios ficam com o arrendador → **Arrendamento operacional.**

Para se caracterizar um arrendamento financeiro, basicamente cinco características podem aparecer:

Principais características de um arrendamento financeiro

- 1) Transfere-se a propriedade ao final do contrato;
- 2) Valor residual mais baixo que o valor justo;
- 3) O prazo do arrendamento refere-se à maior parte da vida útil do ativo
- 4) O valor presente dos pagamentos totaliza substancialmente o todo o valor justo do ativo;
- 5) O ativo arrendado é de tal forma especializado, que apenas o arrendatário pode usá-lo sem grandes modificações.

Memorize os 5 itens acima. Não são difíceis, e uma questão pode não mencionar se o arrendamento é operacional ou financeiro, mas indicar uma ou mais das características acima.

Vamos exemplificar?

“A Cia ABC contratou o arrendamento de uma máquina construída especialmente para ser usada nas suas operações” (Arrendamento financeiro – item “5” acima).

“Um veículo foi arrendado por dois anos, com valor residual segundo a tabela da Revista 4 Rodas do final do contrato”. Supondo que a tabela da Revista 4

Rodas represente o valor justo do veículo, será arrendamento operacional (Não atende o item 2).

“Um veículo foi arrendado por dois anos, com valor residual de 500 reais”. Nesse caso, teremos arrendamento financeiro, pois o valor residual é mais baixo que o valor justo (nenhum veículo com dois anos de uso custa apenas 500 reais).

E qual a importância de saber isso? Aí está a questão. A depender do tipo de arrendamento, teremos tratamentos contábeis distintos. E, para sua sorte, esses tratamentos são cobrados em concurso.

Grave-se! O bem objeto de leasing financeiro deve ser reconhecido no balanço patrimonial do arrendatário como ativo!

Exemplo: Arrendamento mercantil de um veículo, com valor justo de 20.000, o qual será pago em 4 prestações anuais de 6.000, sem valor residual.

Nesse caso, a contabilização inicial seria:

D – Veículos	20.000
D – Juros a transcorrer (Redutora do passivo)	4.000
C – Arrendamento mercantil a pagar (Passivo)	24.000

Grave-se! O bem objeto de leasing operacional não deve ser reconhecido no balanço patrimonial do arrendatário como ativo!

Exemplo: Vamos supor que uma empresa faça um arrendamento operacional de um veículo pelo prazo de dois anos, pagando o valor de 500 reais por mês. Nesse caso, a contabilização fica assim:

D – Despesa de arrendamento	500
C – Bancos	500

Gabarito → Errado.

6) **(CESPE/Contabilidade/ANTT/2014)** Um imóvel adquirido por uma empresa comercial, fora de seu domicílio, com a finalidade de hospedar representantes comerciais em viagens a serviço, deverá ser registrado como ativo imobilizado.

Comentários:

Segundo o CPC 27, ativo imobilizado:

Ativo imobilizado é o item tangível que:

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

Nesta hipótese, portanto, há clara utilização para fins administrativos, já que serão hospedados os representantes comerciais em viagens a serviço.

Gabarito → Correto.

7) **(CESPE/ABIN/2010)** Determinada empresa comprou uma máquina para uso no valor de R\$ 100.000,00. A vida útil desse ativo é estimada em 10 anos, ao fim dos quais a empresa espera um valor residual de R\$ 20.000,00. Nessa situação, admitindo-se que a empresa utilize o método de depreciação linear, ela deverá contabilizar, anualmente, uma despesa de depreciação no valor de R\$ 8.000,00.

Comentários:

Valor de aquisição	100.000,00
(-) Valor residual	(20.000,00)
Valor depreciável	80.000,00
Depreciação anual (80.000/10)	8.000,00

Gabarito → Correto.

8) **(CESPE/Contador/Ministério da Justiça/2013)** A depreciação decorrente do uso de máquinas e equipamentos na produção de determinado bem deve ser reconhecida como custo do bem produzido, o que provoca redução imediata no resultado contábil da empresa.

Comentários:

O item está incorreto. Essa lição vem da contabilidade de custos: os gastos necessários à produção, na contabilidade, são chamados de custos.

A depreciação de bens utilizados na produção não é despesa na DRE, mas sim custo, integrando o ativo imobilizado. Portanto, uma vez que não é despesa, não reduz imediatamente o resultado do exercício.

Gabarito → Errado.

9) **(CESPE/Agente/Polícia Federal/2009)** Suponha que uma empresa mineradora tenha adquirido os direitos de exploração de uma mina por R\$ 5 milhões, por meio de um contrato com cinco anos de vigência. Nesse caso, após dois anos de exploração, se tiverem sido extraídos 30% da possança da mina, o referido ativo, classificado no imobilizado, deverá estar avaliado no balanço da empresa por R\$ 3 milhões.

Comentários

Vamos lá. Devemos nos utilizar de dois critérios:

1) Em função do tempo:

A exploração é para 5 anos, no valor de R\$ 5 milhões, ou seja, 1 milhão por ano.

Assim, passados dois anos teríamos R\$ 2 milhões em amortização e valor contábil de R\$ 3 milhões (5 - 2).

2) Em função da possança:

A exploração é de 30%, em dois anos, o que resulta em R\$ 1,5 milhões, dando um valor contábil de R\$ 3,5 milhões (5 - 1,5).

Agora você vai se perguntar: qual dos dois utilizaremos? A resposta, em lição simples, é: aquele que resultar no maior valor amortizado (e menor valor contábil, consequentemente)!

Então, amigos, utilizaremos, neste caso o valor da amortização em função do tempo, e o ativo estará realmente avaliado por R\$ 3 milhões.

Todavia, o item está incorreto. Mas, por quê? A resposta se encontra na classificação que a questão trouxe. Como se trata de exploração de mina, deveria constar "ativo intangível", onde se lê "ativo imobilizado".

Gabarito → Errado.

10) **(CESPE/Contador/SUFRAMA/2014)** A depreciação de um imobilizado calculada pelo método da soma dos dígitos apresenta despesas anuais de depreciação crescentes ao longo do tempo.

Comentários:

As despesas de depreciação são menores, posto que os gastos com manutenção, ao fim da vida útil, são maiores.

Através deste método, **somamos os dígitos da vida útil e dividimos cada algarismo pela soma.**

Por exemplo: Se temos em nossa empresa uma máquina cuja vida útil é de 5 anos, tomaremos os seguintes procedimentos:

Somamos: $5 + 4 + 3 + 2 + 1 = 15$.

Depreciação: Ano 1 = $5 / 15$; ano 2 = $4/15$; ano 3 = $3/15$; ano 4 = $2/15$ e ano 5 = $1/15$.

Mas por que, professor?! Pra que isso? Há uma justificativa técnica para tal método: a de que a despesa de depreciação menor nos últimos anos é compensada pelo aumento das despesas de manutenção.

Gabarito → Errado.

11) **(CESPE/Analista Judiciário/TJ CE/2014)** Em determinadas situações, a depreciação de ativos imobilizados não é reconhecida no resultado, podendo ser incluída no custo de outros ativos.

Comentários:

Item correto. Como acabamos de dizer, é o caso da depreciação dos bens da produção.

Gabarito → Correto.

12) **(CESPE/Consultor Legislativo/CD/2014)** Os bens tangíveis sofrem depreciação a partir do momento em que são postos em condições de uso, processo esse que cessa quando esses bens são retirados definitivamente de uso ou quando sua obsolescência é constatada.

Comentários:

Segundo o CPC 27:

55. A depreciação do ativo se inicia quando este está disponível para uso, ou seja, quando está no local e em condição de funcionamento na forma pretendida pela administração. A depreciação de um ativo deve cessar na data em que o ativo é classificado como mantido para venda (ou incluído em um grupo de ativos classificado como mantido para venda de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 31 – Ativo-Não Circulante Mantido para Venda e

Operação Descontinuada) ou, ainda, na data em que o ativo é baixado, o que ocorrer primeiro. Portanto, a depreciação não cessa quando o ativo se torna ocioso ou é retirado do uso normal, a não ser que o ativo esteja totalmente depreciado. No entanto, de acordo com os métodos de depreciação pelo uso, a despesa de depreciação pode ser zero enquanto não houver produção.

Gabarito → Errado.

13) **(CESPE/Analista/MPU/2015)** A redução do valor residual de um ativo imobilizado proporcionará aumento da cota de depreciação mensal desse ativo, caso sua vida útil seja mantida inalterada.

Comentários:

Item correto. Imaginemos o seguinte. Um ativo tem valor de aquisição de R\$ 100.000,00. O valor residual é R\$ 20.000,00 e a vida útil é de 10 anos.

Ao final do quinto ano de uso (metade da vida útil) o valor residual passa para R\$ 10.000,00, houve redução, mas a vida útil dele foi mantida inalterada, isto é, teremos mais cinco anos de depreciação. Como ficam os cálculos? O que acontece?

Valor de aquisição	100.000,00
(-) Valor residual	(20.000,00)
Valor depreciável	80.000,00
Depreciação anual (80.000/10)	8.000,00

Ao final do quarto ano teremos:

Valor de aquisição	100.000,00
(-) Depreciação acumulada (8.000 x 5)	(40.000,00)
(-) Valor residual	(10.000,00)
Valor depreciável	50.000,00
Depreciação anual (50.000/5)	10.000,00

Houve, assim, aumento do valor da depreciação, já que o valor residual diminuiu.

Gabarito → Correto.

14) **(CESPE/Contador/FUB/2015)** O valor da depreciação de um ativo imobilizado pode ser calculado por vários métodos, mas, uma vez escolhido, o método deve ser mantido até a baixa do ativo em questão.

Comentários:

Segundo o CPC 27:

60. O método de depreciação utilizado reflete o padrão de consumo pela entidade dos benefícios econômicos futuros.

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

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

Gabarito → Errado.

15) **(CESPE/Analista/Área 2/ANP/2013)** Os ativos com valor residual maior que zero estão sujeitos à redução do seu valor depreciável. Isso faz que o valor contábil desses ativos, ao final de sua vida útil, represente os benefícios econômicos futuros que a venda desses bens ainda será capaz de proporcionar à empresa que detém o seu controle.

Comentários

Nos termos do CPC 27:

50. O valor depreciável de um ativo deve ser apropriado de forma sistemática ao longo da sua vida útil estimada.

51. O **valor residual e a vida útil de um ativo são revisados pelo menos ao final de cada exercício** e, se as expectativas diferirem das estimativas anteriores, a **mudança deve ser contabilizada como mudança de estimativa contábil**, segundo o Pronunciamento Técnico CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro.

Esta é outra novidade importante.

Antes da edição do CPC 27, o valor residual e a vida útil eram definidos (geralmente, as empresas usavam o critério fiscal) e não mais se alteravam, durante a vida útil do ativo.

Todavia, com as mudanças, o valor residual e a vida útil de um ativo devem ser revisados pelo menos ao final de cada ano. Se houver diferença, deve ser realizada e tratada como **mudança de estimativa contábil**, como reza o artigo 51 do CPC 27.

A mudança na depreciação deve ser considerada mudança de estimativa contábil, isto implica produzir **efeitos prospectivos** – no ano corrente e nos anos futuros. Não deve ser feita nenhuma alteração nos valores já contabilizados como depreciação.

Gabarito → Correto.

16) **(CESPE/Analista/Área 2/ANP/2013)** Comparativamente aos métodos dos saldos decrescentes e das unidades produzidas, o método linear resulta em despesas de depreciação inconstantes ao longo da vida útil do ativo, refletindo um padrão instável do consumo dos benefícios econômicos futuros esperados incorporados no ativo.

Comentários

A depreciação linear, como o próprio nome sugere, resulta em despesa constante ao longo da vida útil do ativo.

Veja o que diz o CPC 27:

62. Vários métodos de depreciação podem ser utilizados para apropriar de forma sistemática o valor depreciável de um ativo ao longo da sua vida útil. Tais métodos incluem o método da linha reta, o método dos saldos decrescentes e o método de unidades produzidas. **A depreciação pelo método linear resulta em despesa constante durante a vida útil do**

ativo, caso o seu valor residual não se altere. O método dos saldos decrescentes resulta em despesa decrescente durante a vida útil. O método de unidades produzidas resulta em despesa baseada no uso ou produção esperados. A entidade seleciona o método que melhor reflita o padrão do consumo dos benefícios econômicos futuros esperados incorporados no ativo. Esse método é aplicado consistentemente entre períodos, a não ser que exista alteração nesse padrão.

Gabarito → Errado.

17) **(CESPE/Contador/Eletrobrás/2013)** O custo de um bem deve ser reconhecido como ativo imobilizado se houver previsão de que os futuros benefícios econômicos associados ao bem retornarão à entidade e de que o custo do bem será mensurado confiavelmente.

Comentários

Como dissemos à aula:

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

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

Gabarito → Correto.

18) **(CESPE/Contador/Eletrobrás/2013)** Os objetivos da análise de recuperabilidade dos valores registrados nas contas do ativo imobilizado e do ativo intangível incluem a revisão e o ajuste dos critérios contábeis adotados para determinar a vida útil econômica estimada dos referidos ativos e para calcular os valores de depreciação, exaustão e amortização a que eles estariam sujeitos.

Comentários

O item está correto. São exatamente estes os objetivos do teste de recuperabilidade: revisar e ajustar os critérios contábeis adotados para determinar a vida útil econômica estimada dos ativos, e calcular valores de depreciação, amortização e exaustão a que se sujeitam.

Gabarito → Correto.

19) **(CESPE/Contador/Eletrôbrás/2013)** A possibilidade de o custo de determinado item do ativo imobilizado ser mensurado com confiabilidade está entre as condições para que esse item seja reconhecido como ativo.

Comentários

Como dissemos à aula:

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

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

Gabarito → Correto.

20) **(CESPE/Contador/TJ/AC/2012)** Um ativo imobilizado foi submetido ao teste de recuperabilidade e o resultado mostrou perda no valor de R\$ 80.000,00. Nessa situação, a contabilização a ser feita aumentará a conta do ativo em R\$ 80.000,00 e a conta de despesa no mesmo valor.

Comentários

Uma perda registrada pelo teste de recuperabilidade diminui o resultado do exercício. Uma vez que a empresa não conseguirá recuperar todo o valor investido no imobilizado, há o lançamento de uma despesa. A contrapartida é uma conta redutora do valor contábil do ativo imobilizado, como se segue:

D – Despesa com ajuste ao valor recuperável de ativos (resultado)

C – Ajuste ao valor recuperável de ativos (reduzora do ativo).

Gabarito → Errado.

21) **(CESPE/Auditor Federal de Controle Externo/TCU/2015)** Ao final de 2014, determinada companhia estimou o valor em uso do seu imobilizado em R\$ 2 milhões e o valor líquido de venda em R\$ 1,7 milhão. Na mesma data, o valor contábil líquido desse imobilizado era de R\$ 1,5 milhão.

Nesse caso, a companhia deve fazer um lançamento contábil para redução ao valor recuperável, cujo débito será em conta de resultado, resultando em redução da situação líquida da companhia.

Comentários

O item está incorreto.

O teste de recuperabilidade consiste em apurar o maior entre os dois valores acima e compará-lo com o valor contábil. Se o valor recuperável do ativo for maior que o valor contábil, não é necessário nenhuma contabilização.

Mas, se ocorre o contrário, ou seja, o valor contábil é maior que o valor recuperável, aí devemos reconhecer (contabilizar) uma perda.

Nesse caso, temos:

- Valor contábil: 1,5 milhão
- Valor em uso: 2 milhões
- Valor realizável justo líquido de despesa de venda: 1,7 milhão

Portanto, o valor recuperável é de R\$ 2 milhões, superior ao valor contábil. Nenhum registro há que ser feito, em homenagem ao princípio da prudência.

Gabarito → Errado.

22) **(CESPE/SUFRAMA/Técnico Contabilidade/2014)** Julgue o item subsequente, relativo à contabilização de operações contábeis diversas.

Considere que um bem com vida útil de cinco anos tenha sido adquirido por R\$ 5.000, e que sua depreciação tenha sido calculada pelo método da soma dos dígitos dos anos, de modo que tenham sido geradas cotas de depreciação maiores no início e menores no final. Nesse caso, a venda desse bem, ao final do terceiro ano de uso, por R\$ 1.250 gerará um resultado líquido negativo de R\$ 750.

Comentário:

No método da soma dos dígitos (também chamado de método de Cole), somamos os dígitos da vida útil e dividimos cada algarismo pela soma.

Considerando vida útil de 5 anos: $5 + 4 + 3 + 2 + 1 = 15$.

Depreciação: Ano 1 = $5 / 15$; ano 2 = $4/15$; ano 3 = $3/15$; ano 4 = $2/15$ e ano 5 = $1/15$.

Ano 1 = $\$5.000 \times (5/15) = \$1.666,67$

Ano 2 = $\$5.000 \times (4/15) = \$1.333,33$

Ano 3 = $\$5.000 \times (3/15) = \$1.000,00$

Depreciação acumulada = \$1.666,67 + \$1.333,00 + \$1.000,00
Depreciação acumulada = \$ 4.000,00

Valor contábil = valor original – depreciação acumulada
Valor contábil = \$5.000,00 - \$ 4.000,00 = \$ 1.000

Resultado da venda = Preço da venda – valor contábil
Resultado da venda = \$1.250,00 - \$1.000,00
Resultado da venda = lucro de \$250,00

Dessa forma, a questão está errada. A venda gerou resultado positivo de \$250,00.

Gabarito → Errado

19 QUESTÕES COMENTADAS NESTA AULA

1) **(CESPE/Analista Contábil/CNJ/2013)** Uma entidade não deve reconhecer os custos da manutenção periódica de um item do ativo imobilizado no valor contábil desse item. Pelo contrário, quando incorridos, esses custos são reconhecidos no resultado.

2) **(CESPE/Analista/Contabilidade/CNJ/2013)** Atualmente, 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. Entretanto, os custos incorridos no uso, na transferência ou na reinstalação de um item são incluídos no seu valor contábil, como, por exemplo, os custos de realocação ou reorganização de parte das operações da entidade.

3) **(CESPE/Contabilidade/CADE/2014)** Com relação a conceituação, classificação e conteúdos do ativo, julgue o item que se segue, de acordo com a legislação vigente.

O ativo imobilizado pode, eventualmente, incluir bens incorpóreos.

4) **(CESPE/Contador/PF/2014)** O valor contábil de um ativo imobilizado é o valor pelo qual ele é reconhecido na contabilidade, sendo deduzido da depreciação acumulada e da perda, também acumulada, por redução ao valor recuperável.

5) **(CESPE/Contabilidade/ANTT/2014)** Um bem adquirido por meio de um contrato de leasing operacional deverá ser imediatamente registrado, pela

empresa arrendatária, como ativo imobilizado e, assim, passará a ser depreciado.

6) **(CESPE/Contabilidade/ANTT/2014)** Um imóvel adquirido por uma empresa comercial, fora de seu domicílio, com a finalidade de hospedar representantes comerciais em viagens a serviço, deverá ser registrado como ativo imobilizado.

7) **(CESPE/ABIN/2010)** Determinada empresa comprou uma máquina para uso no valor de R\$ 100.000,00. A vida útil desse ativo é estimada em 10 anos, ao fim dos quais a empresa espera um valor residual de R\$ 20.000,00. Nessa situação, admitindo-se que a empresa utilize o método de depreciação linear, ela deverá contabilizar, anualmente, uma despesa de depreciação no valor de R\$ 8.000,00.

8) **(CESPE/Contador/Ministério da Justiça/2013)** A depreciação decorrente do uso de máquinas e equipamentos na produção de determinado bem deve ser reconhecida como custo do bem produzido, o que provoca redução imediata no resultado contábil da empresa.

9) **(CESPE/Agente/Polícia Federal/2009)** Suponha que uma empresa mineradora tenha adquirido os direitos de exploração de uma mina por R\$ 5 milhões, por meio de um contrato com cinco anos de vigência. Nesse caso, após dois anos de exploração, se tiverem sido extraídos 30% da possança da mina, o referido ativo, classificado no imobilizado, deverá estar avaliado no balanço da empresa por R\$ 3 milhões.

10) **(CESPE/Contador/SUFRAMA/2014)** A depreciação de um imobilizado calculada pelo método da soma dos dígitos apresenta despesas anuais de depreciação crescentes ao longo do tempo.

11) **(CESPE/Analista Judiciário/TJ CE/2014)** Em determinadas situações, a depreciação de ativos imobilizados não é reconhecida no resultado, podendo ser incluída no custo de outros ativos.

12) **(CESPE/Consultor Legislativo/CD/2014)** Os bens tangíveis sofrem depreciação a partir do momento em que são postos em condições de uso, processo esse que cessa quando esses bens são retirados definitivamente de uso ou quando sua obsolescência é constatada.

13) **(CESPE/Analista/MPU/2015)** A redução do valor residual de um ativo imobilizado proporcionará aumento da cota de depreciação mensal desse ativo, caso sua vida útil seja mantida inalterada.

14) **(CESPE/Contador/FUB/2015)** O valor da depreciação de um ativo imobilizado pode ser calculado por vários métodos, mas, uma vez escolhido, o método deve ser mantido até a baixa do ativo em questão.

15) **(CESPE/Analista/Área 2/ANP/2013)** Os ativos com valor residual maior que zero estão sujeitos à redução do seu valor depreciável. Isso faz que o valor contábil desses ativos, ao final de sua vida útil, represente os benefícios econômicos futuros que a venda desses bens ainda será capaz de proporcionar à empresa que detém o seu controle.

16) **(CESPE/Analista/Área 2/ANP/2013)** Comparativamente aos métodos dos saldos decrescentes e das unidades produzidas, o método linear resulta em despesas de depreciação inconstantes ao longo da vida útil do ativo, refletindo um padrão instável do consumo dos benefícios econômicos futuros esperados incorporados no ativo.

17) **(CESPE/Contador/Eletrôbrás/2013)** O custo de um bem deve ser reconhecido como ativo imobilizado se houver previsão de que os futuros benefícios econômicos associados ao bem retornarão à entidade e de que o custo do bem será mensurado confiavelmente.

18) **(CESPE/Contador/Eletrôbrás/2013)** Os objetivos da análise de recuperabilidade dos valores registrados nas contas do ativo imobilizado e do ativo intangível incluem a revisão e o ajuste dos critérios contábeis adotados para determinar a vida útil econômica estimada dos referidos ativos e para calcular os valores de depreciação, exaustão e amortização a que eles estariam sujeitos.

19) **(CESPE/Contador/Eletrôbrás/2013)** A possibilidade de o custo de determinado item do ativo imobilizado ser mensurado com confiabilidade está entre as condições para que esse item seja reconhecido como ativo.

20) **(CESPE/Contador/TJ/AC/2012)** Um ativo imobilizado foi submetido ao teste de recuperabilidade e o resultado mostrou perda no valor de R\$ 80.000,00. Nessa situação, a contabilização a ser feita aumentará a conta do ativo em R\$ 80.000,00 e a conta de despesa no mesmo valor.

21) **(CESPE/Auditor Federal de Controle Externo/TCU/2015)** Ao final de 2014, determinada companhia estimou o valor em uso do seu imobilizado em R\$ 2 milhões e o valor líquido de venda em R\$ 1,7 milhão. Na mesma data, o valor contábil líquido desse imobilizado era de R\$ 1,5 milhão.

Nesse caso, a companhia deve fazer um lançamento contábil para redução ao valor recuperável, cujo débito será em conta de resultado, resultando em redução da situação líquida da companhia.

22) **(CESPE/SUFRAMA/Técnico Contabilidade/2014)** Julgue o item subsequente, relativo à contabilização de operações contábeis diversas.

Considere que um bem com vida útil de cinco anos tenha sido adquirido por R\$ 5.000, e que sua depreciação tenha sido calculada pelo método da soma dos dígitos dos anos, de modo que tenham sido geradas cotas de depreciação maiores no início e menores no final. Nesse caso, a venda desse bem, ao final do terceiro ano de uso, por R\$ 1.250 gerará um resultado líquido negativo de R\$ 750.

20 GABARITO DAS QUESTÕES COMENTADAS NESTA AULA

QUESTÃO	GABARITO
1	CORRETO
2	ERRADO
3	ERRADO
4	CORRETO
5	ERRADO
6	CORRETO
7	CORRETO
8	ERRADO
9	ERRADO
10	ERRADO
11	CORRETO
12	ERRADO
13	CORRETO
14	ERRADO
15	CORRETO
16	ERRADO
17	CORRETO
18	CORRETO
19	CORRETO
20	ERRADO
21	ERRADO
22	ERRADO