

IMPAIRMENT TEST [TESTE DE RECUPERABILIDADE DE ATIVOS] – TRATAMENTO CONTÁBIL E TRIBUTÁRIO APLICÁVEL – ANÁLISE CRÍTICA DA SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT N. 672/2017

Natanael Martins

Graduado pela Universidade de São Paulo (USP). Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Professor no curso de especialização em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET).

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 A figura do *impairment test* em face das regras de contabilidade 3 A figura do *impairment test* em face das regras de tributação 4 A interpretação sistemática da legislação tributária – crítica à Solução de Consulta da COSIT 5 Conclusões 6 Referências.

RESUMO: Este trabalho apresenta uma análise crítica da Solução de Consulta COSIT n. 672/2017 no que diz respeito ao tratamento contábil e tributário aplicável ao *impairment test* [teste de recuperabilidade de ativos].

PALAVRAS-CHAVE: Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). Normas contábeis. Pronunciamentos contábeis. *Impairment test*. Solução de Consulta COSIT n. 672/2017.

1 INTRODUÇÃO

Com o advento da Lei n. 11.638/2007, como já tivemos a oportunidade de nos manifestar¹ – com o objetivo de possibilitar a inserção no Brasil do processo de convergência das normas contábeis nacionais às normas internacionais de contabilidade –, houve profunda modificação na Lei de Sociedades por Ações – Lei n. 6.404/1976 –, em especial em artigos constantes de seu Capítulo XV, que trata das demonstrações financeiras das companhias.

1. Veja-se, a propósito, o seguinte estudo de nossa lavra: A reforma da Lei das Sociedades Anônimas: Lei 11.638/2007 e seus impactos na área tributária. In: ROCHA, Sérgio André (Coord.). **Direito tributário, societário e reforma da Lei das S/A**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 342-377.

Dada a estreita correlação entre normas contábeis e normas de tributação, inevitáveis debates doutrinários se estabeleceram sobre possíveis reflexos das novas normas contábeis no campo da tributação, o que levou o Poder Executivo, num primeiro momento, a criar o denominado regime tributário de transição (RTT²), e, num segundo momento, a produzir uma nova lei de natureza especificamente tributária – Lei n. 12.973/2014, fruto da conversão da MP n. 627/2013³ –, buscando regular, em detalhadas regras de tributação, as grandes modificações operadas na contabilidade, visando, em última análise, a neutralizar, para efeitos de tributação, resultados de avaliação de ativos e passivos não realizados, bem como a prever uma regra geral de neutralidade fiscal em face de modificações que ainda viriam a ocorrer na seara contábil⁴.

Especificamente sobre o tema, interessa-nos a nova figura de avaliação de ativos, nascida no contexto da nova contabilidade, que trouxe em seu bojo o primado da essência sobre a forma e a busca da avaliação do patrimônio da entidade empresarial muito mais sob uma perspectiva econômica, baseada na geração de fluxos de caixa que se espera realizar, do que a de avaliação do patrimônio tendo em conta o retrato de transações já realizadas, o que inclusive levou à redefinição do próprio conceito de ativo, estabelecido no Pronunciamento Conceitual Básico – CPC 00 – R1: “ativo é um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que fluam futuros benefícios econômicos para a entidade” (item 4.4.a).

2. O Poder Executivo, dada a profunda modificação havida na contabilidade e o receio quanto à pronta aplicação da regra de neutralidade tributária existente na Lei 11.638/2007, na MP 449/2008, posteriormente convertida na Lei 11.941/2009, instituiu o denominado RTT que, em última análise, dispôs que até a entrada em vigor de lei de natureza tributária que viesse a disciplinar as novas regras contábeis, continuariam em vigor, para efeitos de tributação, as regras contábeis e fiscais então vigentes. Daí o rótulo “regime tributário de transição”, objeto de outro estudo nosso: A realização da renda como pressuposto de sua tributação: análise sobre a perspectiva da nova contabilidade e do RTT. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010. p. 346-369.
3. Vide, a propósito, outro estudo específico sobre essa novel norma de tributação: A nova contabilidade pós-Medida Provisória 627/2013: Normas contábeis e normas de tributação: dois corpos distintos de linguagem e de aplicação. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2014. v. 5, p. 291-311.
4. “Art. 58. A modificação ou a adoção de métodos e critérios contábeis, por meio de atos administrativos emitidos com base em competência atribuída em lei comercial, que sejam posteriores à publicação desta Lei, não terá implicação na apuração dos tributos federais até que lei tributária regule a matéria.
Parágrafo único. Para fins do disposto no *caput*, compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil, no âmbito de suas atribuições, identificar os atos administrativos e dispor sobre os procedimentos para anular os efeitos desses atos sobre a apuração dos tributos federais.”

Dentre as inúmeras modificações implementadas na avaliação do patrimônio das entidades empresariais em face das novas regras contábeis, decorrentes da própria definição, hoje, do que em termos de contabilidade se entende por ativo, está o novo critério de avaliação de ativos posto pela Lei n. 11.638/2007 na lei do anonimato, conforme abaixo – então registrados pelo custo histórico –, que doravante passam, continuamente, a ser submetidos ao denominado teste de recuperabilidade, também conhecido como *impairment test*:

Lei n. 11.638/2007

Art. 1º Os arts. [...] 181 a 184, [...] da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro, passam a vigorar com a seguinte redação:

§ 3º A companhia deverá efetuar, periodicamente, a análise sobre a recuperação dos valores registrados no imobilizado, no intangível e no diferido, a fim de que sejam:
[...]

II – revisados e ajustados os critérios utilizados para determinação da vida útil estimada e para cálculo da depreciação, exaustão e amortização.

A Coordenação-Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil – COSIT –, indagada a propósito da aplicação do *impairment test* e dos possíveis reflexos à tomada de créditos de PIS e de Cofins sobre encargos de depreciação, exarou a Solução de Consulta COSIT n. 672/2017, destacando-se de sua ementa o seguinte:

A aplicação do instituto contábil da redução ao valor recuperável de ativos (*impairment test*) (Resolução 2010/0011292 – NBC TG 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos, do Conselho Federal de Contabilidade) enseja alteração do valor dos encargos de depreciação relativos a determinado ativo utilizado no cálculo do crédito da Contribuição para o PIS/Pasep estabelecido pelo inciso VI do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

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

Da leitura de excertos da solução de consulta, percebem-se as razões que suportaram a conclusão alcançada pela COSIT quanto à aplicação do *impairment test*:

23. Conforme se observa, entre os institutos das novas regras contábeis que podem afetar a apuração do crédito das contribuições instituído pelo inciso VI do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, aquele que merece maiores comentários, exatamente porque não recebeu tratamento legal específico, é a redução ao valor recuperável de ativos (*impairment test*), versado no Pronunciamento Técnico CPC 01 (R1) – Redução ao Valor Recuperável de Ativos, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, e aprovado pela Resolução 2010/001292 (NBC TG 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos), do Conselho Federal de Contabilidade.

24. Considerando que a Lei nº 12.973, de 2014, cuidou especificamente dos efeitos do instituto da redução ao valor recuperável de ativos (*impairment test*) para fins do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) (exemplos: art. 2º da Lei nº 12.973, na parte que altera a redação do § 1º do art. 31 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977; art. 32 da Lei nº 12.973, de 2014 etc.), pode-se inferir que a inexistência de regras similares na mencionada Lei para fins da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota a intenção do legislador de permitir que a aplicação de tal instituto contábil possa produzir efeitos na legislação das contribuições, inclusive em relação à apuração do crédito estabelecido pelo inciso VI do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003.

25. Sendo assim, considerando que o instituto contábil da redução ao valor recuperável de ativos (*impairment test*) enseja a redução do valor depreciável de um ativo (redução do valor contábil de um ativo ao valor recuperável), tal instituto enseja também a alteração dos encargos de depreciação relativos ao ativo em determinado período e, conseqüentemente, altera o valor do crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em análise apurado no mesmo período.

26. Dado que a aplicação da redução ao valor recuperável de ativos (*impairment test*) ocasiona a redução do montante dos encargos de depreciação do ativo, ressalta-se que a Lei nº 12.973, de 2014, não estabeleceu regras relativas à apuração do crédito em comento das contribuições relativo à diferença entre a depreciação contábil (calculada com base no custo de aquisição do ativo).

27. Portanto, considerando que em relação ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) a mesma Lei nº 12.973, de 2014, estabeleceu regra específica para regular o tratamento da mencionada diferença (art. 32), insta concluir que é incabível a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins relativos à aludida diferença, por falta de previsão legal.

Pois bem, feita esta breve introdução, pretende-se neste estudo – após a análise da figura do *impairment test* sob a perspectiva da contabilidade e das normas de tributação –, demonstrar a impropriedade da conclusão alcançada pela COSIT na aludida Solução de Consulta n. 672/2017 que, aliás, se correta

fosse, pelas mesmas razões, impactaria negativamente também as bases de tributação do IRPJ e da CSLL.

2 A FIGURA DO *IMPAIRMENT TEST* EM FACE DAS REGRAS DE CONTABILIDADE

A avaliação de ativos de entidades empresariais, mesmo sob a óptica da velha contabilidade, já era um tema sensível na doutrina contábil de então, embora, em verdade, na prática, prevalecesse a regra do custo histórico como base de valor, sem que houvesse preocupação quanto à necessidade de busca do efetivo valor de mercado.

Contudo, no contexto da nova contabilidade, o legislador, de modo expresso, prescreveu que um bem de ativo não pode estar registrado por valor superior ao que poderia ser recuperado por meio de seu uso ou de sua venda, determinando, pois, a sua periódica avaliação.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis⁵, entidade responsável pela edição das normas de convergência à contabilidade internacional, fez baixar o Pronunciamento Técnico CPC 01 (R1) – Redução ao Valor Recuperável de Ativos –, estabelecendo as regras que os profissionais de contabilidade devem observar para registro do *impairment*.

A propósito da figura do *impairment*, registram o seguinte os autores do consagrado **Manual de contabilidade societária**⁶:

O valor recuperável de um ativo imobilizado é definido como o maior valor entre: (i) o valor líquido de venda do ativo; e (ii) o valor de uso desse ativo. O valor líquido de venda é o valor a ser obtido pela venda do ativo em uma transação em condições normais envolvendo partes conhecedoras e independentes, deduzido das despesas necessárias para que essa venda ocorra. Já o valor em uso de um ativo imobilizado é o valor presente dos fluxos de caixa futuros estimados (benefícios econômicos futuros esperados do ativo) decorrentes do seu emprego ou uso nas operações da entidade.

Assim, verificando-se que um bem de ativo esteja registrado por valor superior ao que poderia ser recuperado, a entidade empresarial deve registrar a perda – isto é, deve fazer o *impairment* do ativo.

5. Entidade criada pelo Conselho Federal de Contabilidade em face da Resolução CFC 1.055/2005, com a missão de, por meio de pronunciamentos técnicos, normatizar o processo de convergência da contabilidade nacional aos padrões da contabilidade internacional.

6. GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sergio de; MARTINS, Eliseu. **Manual de contabilidade societária**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 252.

Desse modo, ainda que o ativo esteja em uso, em termos contábeis, em razão do teste de recuperabilidade, o seu valor deve ser reduzido ou mesmo baixado ["reduzido a zero"].

A aplicação do *impairment*, por ser decorrente de uma forma de avaliação estimada de ativos da entidade empresarial, não reflete, necessariamente, uma perda definitiva, tanto que – exceto em relação à perda registrada em face de desvalorização de ágio (*goodwill*) –, se presentes causas justificadoras – isto é, "na hipótese de existirem indícios de que a perda reconhecida para esse ativo no passado não mais exista"⁷ –, o *impairment* pode ser revertido.

3 A FIGURA DO *IMPAIRMENT TEST* EM FACE DAS REGRAS DE TRIBUTAÇÃO

Justamente tendo em conta que o resultado do *impairment test* ainda não representa uma perda efetiva, senão uma estimativa de perda que, inclusive, no futuro pode ser revertida, o legislador da Lei n. 12.973/2014⁸ atribuiu-lhe a natureza de uma autêntica provisão, não dedutível na apuração do lucro real e da contribuição social sobre o lucro líquido.

E, coerente com as regras aplicáveis a provisões que, por natureza, são adições de natureza temporária, o legislador da Lei n. 12.973/2014, no artigo 32, referido pela COSIT em sua solução de consulta, em regra de caráter absolutamente programático – isto é, inerente à hipótese de incidência do IRPJ e da CSLL –, estabeleceu o seguinte:

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

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

Dito de outra forma, ainda que o legislador da Lei n. 12.973/2014 não tivesse prescrito essa regra, o contribuinte naturalmente teria direito a fazer essa exclusão [dedução] pela simples e acacia razão de que, quando da alienação ou baixa do bem, a despesa contabilizada a título de *impairment* [que

7. **Manual de contabilidade societária**, ob. cit., p. 256.

8. "Art. 59. Para fins da legislação tributária federal, as referências a provisões alcançam as perdas estimadas no valor de ativos, inclusive as decorrentes de redução ao valor recuperável."

em termos de regras de tributação tem a natureza de uma autêntica provisão] se realiza, e, pois, necessariamente, pode e deve ser deduzida das bases de apuração do IRPJ e da CSLL, eis que integra o custo de aquisição do bem de ativo baixado. O mesmo se verifica em relação a quaisquer outras provisões que, por definição, sejam adições de natureza temporária.

Por outro lado, o simples fato de o legislador não ter expressamente estabelecido regras sobre as consequências da aplicação do *impairment test* para efeitos de desconto de créditos de PIS e de Cofins não significa dizer que, numa interpretação sistemática da legislação tributária, não se possa alcançar a conclusão de que a redução do valor do ativo não levaria à perda do direito ao desconto de créditos de PIS e de Cofins sobre as parcelas de sua depreciação, tampouco que levaria à perda da dedução dos encargos de depreciação ou de amortização do ativo para efeitos de IRPJ e de CSLL, inclusive o direito à amortização de ágio [*goodwill*] pago na aquisição de participação societária.

É o que a seguir pretendemos demonstrar.

4 A INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA – CRÍTICA À SOLUÇÃO DE CONSULTA DA COSIT

A legislação do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, coerente com a materialidade de suas hipóteses de incidência [acréscimo patrimonial, representativo de renda/lucro], em matéria de dedução de custos/despesas, estabelece, como regra geral, a possibilidade de dedução de dispêndios que ostentem os predicados de necessidade, usualidade e normalidade⁹. E, quanto às provisões, permite a dedução daquelas expressamente autorizadas pela legislação tributária¹⁰, sem embargo, naturalmente, da dedução do

9. RIR/2018:

"Art. 311. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, independentemente da designação que tiverem".

10. RIR/2018:

"Art. 339. Na determinação do lucro real, somente serão dedutíveis as provisões expressamente autorizadas neste Regulamento.

Parágrafo único. Para fins do disposto neste Regulamento, as referências a provisões alcançam as perdas estimadas no valor de ativos, inclusive aquelas decorrentes de redução ao valor recuperável".

custo ou da despesa se e quando a provisão se realizar, bem como de sua própria exclusão das bases de tributação quando de sua reversão¹¹.

Já quanto a aplicações de capital, isto é, investimentos feitos na aquisição de bens do ativo não circulante imobilizado e intangível, a legislação tributária admite a dedução, como custo ou encargo, do valor de sua depreciação¹², amortização¹³ ou exaustão¹⁴, segundo as regras contábeis e fiscais aplicáveis à espécie.

Veja-se que **o legislador tributário, ao tratar da depreciação de bens tangíveis**, ao se referir ao encargo passível de dedução [quota de depreciação], expressamente, **estipula que este será determinado** por meio da taxa de depreciação **sobre o custo de aquisição do ativo**¹⁵. Já **quanto ao encargo passível de dedução em face da amortização de bens intangíveis, o legislador**, de modo mais enfático, **fala em aplicação da taxa anual de amortização sobre**

11. RIR/2018:

"Art. 261. Na determinação do lucro real, poderão ser excluídos do período de apuração:

I – os valores cuja dedução seja autorizada por este Regulamento e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período de apuração;

[...]

Parágrafo único. Também poderão ser excluídos:

[...]

V – as reversões dos saldos das provisões não dedutíveis".

12. RIR/2018:

"Art. 317. Poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à diminuição do valor dos bens do ativo resultante do desgaste pelo uso, da ação da natureza e da obsolescência normal".

13. RIR/2018:

"Art. 330. Poderá ser computada como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à recuperação de capital aplicado na aquisição de direitos cuja existência ou cujo exercício tenha duração limitada, ou bens cuja utilização pelo contribuinte tenha o prazo legal ou contratualmente limitado".

Ainda a propósito de amortização de ativos, vale destacar o seguinte artigo do RIR/2018 sobre o *goodwill*:

"Art. 433. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra em decorrência de incorporação, fusão ou cisão, na qual detinha participação societária adquirida com ágio por rentabilidade futura (**goodwill**) decorrente da aquisição de participação societária [...], poderá excluir, para fins de apuração do lucro real dos períodos de apuração subsequentes, o saldo do referido ágio existente na contabilidade na data da aquisição da participação societária à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração".

14. RIR/2018:

"Art. 336. Poderá ser computada como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à diminuição do valor de recursos minerais, resultante da sua exploração.

[...]

Art. 337. Poderá ser computada como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à diminuição do valor de recursos florestais, resultante da sua exploração".

15. Cfe. art. 319 do RIR/2018.

o valor original do capital aplicado¹⁶; e, quanto à amortização do *goodwill*, o legislador fala em dedução do saldo do ágio [exclusão] para fins de apuração do lucro real e da base da CSLL existente na contabilidade na data de aquisição da participação societária, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração¹⁷.

Assim, numa primeira abordagem da questão, não obstante, sob o plano da contabilidade, a aplicação do *impairment* efetivamente reduza ou até mesmo possa "zerar" o valor contábil do bem, em termos das demais regras de direito aplicáveis à espécie, em especial das normas de tributação, o bem de ativo continua a existir, bem assim a circunstância de que o sacrifício financeiro usado em sua aquisição continua subsistindo. Então, soa despropósito falar-se que, em face da aplicação do *impairment* em bens do ativo, créditos de PIS e de Cofins seriam perdidos, tampouco que encargos de depreciação ou de amortização de ativos intangíveis, inclusive o *goodwill*, também se perderiam.

Deveras, o que se deve ter em conta é que o *impairment*, para efeitos fiscais, tem o mesmo tratamento dispensável a provisões que, na essência, funcionam como uma espécie de "conta retificadora de ativo" não levando, pelo menos para efeitos de tributação, à perda da substância do custo de aquisição do ativo, que é o que efetivamente importa para efeitos de apropriação de encargos de depreciação ou de amortização, tal como previsto na legislação de regência.

Aliás, conclusão diversa em termos de tomada de créditos de PIS e de Cofins poderia levar à paradoxal situação de contribuintes, em mesmíssima situação, terem direito ao desconto de créditos porque fizeram a opção de tomá-los, integralmente, já quando da aquisição do ativo, ou, verem perecer o direito na situação em que optaram pela tomada de créditos à medida da amortização do ativo em razão de subseqüente *impairment* feito sobre o bem.

Na verdade, uma adequada interpretação [sistemática] da matéria sob as lentes das regras contábeis e sob as lentes das regras de tributação, a toda evidência, mostra o desacerto das conclusões alcançadas pela COSIT na Solução de Consulta n. 672/2017.

É que, como já tivemos a oportunidade de registrar¹⁸,

[...] com a completa separação, agora, das normas contábeis e das normas de tributação, não mais basta, para efeitos tributários, enxergar os eventos retratados pela "nova

16. Cfe. art. 332 do RIR/2018.

17. Cfe. art. 433 do RIR/2018.

18. A Lei nº 12.973/2014 e o Pronunciamento Técnico CPC 30 – Receitas. In: RODRIGUES, Daniele Souto; MARTINS, Natanael (Coord.). **Tributação atual da renda**. São Paulo: Noeses, 2015. p. 289-290.

contabilidade" como receita, custo ou despesa e tomá-los, de imediato, como fatos jurídicos de natureza tributária.

Pelo contrário, a partir da análise do evento retratado na contabilidade como fato jurídico de natureza contábil, deve o operador do Direito, buscando a correlata regra de tributação, verificar como este, em termos tributários, vai ser traduzido, isto é, se o evento registrado na contabilidade, pode ou deve, de imediato, ser tomado como fato jurídico de natureza tributária, vale dizer, como renda tributável (receita) ou custo/despesa passível de imediata dedução.

Ora, sob a perspectiva da contabilidade, a aplicação do *impairment* representa efetiva baixa no custo contábil do ativo, modificando, portanto, futuros encargos de depreciação ou de amortização do bem, não obstante, mesmo em face da contabilidade, não retrate perda definitiva, eis que [salvo em relação ao *goodwill*] é passível de reversão.

Mas, já sob as lentes das regras de tributação, o *impairment* de ativo tem a natureza de autêntica provisão [funcionando, como já dito, como uma conta retificadora do bem sem que este, em termos de custo incorrido em sua aquisição, perca substância], daí as específicas regras de integração do valor do *impairment* no custo de alienação ou baixa do ativo correspondente [artigo 32 da Lei n. 12.973/2014]. Ainda sob as lentes das regras de tributação, permanece íntegro, para efeitos de depreciação ou de amortização, o custo de aquisição do bem de ativo objeto de *impairment* e, por essa razão, dada a natural neutralidade hoje existente entre regras contábeis e regras de tributação, para efeitos fiscais, nada muda em termos de regras de tributação, seja para efeitos de tomada de créditos de PIS e de Cofins, seja para efeitos de dedução de encargos de depreciação e de amortização, inclusive do valor de *goodwill*, para efeitos de IRPJ e de CSLL.

Ademais, não se pode perder de vista que, embora sob a perspectiva da contabilidade o *impairment* possa até representar a perda [total ou parcial] do bem de ativo, em razão de não mais ser representativo de "recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que fluam futuros benefícios econômicos para a entidade", sob a perspectiva das demais normas do ordenamento jurídico, em especial das normas de tributação, continua sendo propriedade jurídica da entidade empresarial que, efetivamente, fez sacrifícios financeiros em sua aquisição.

A aplicação do *impairment* em bens do ativo nada mais representa do que redução de preço, redução do valor financeiro incorrido em sua aquisição, perda enfim da propriedade econômica de bens do ativo, um dos conceitos semânticos

possíveis, em contabilidade, da figura da depreciação ou amortização¹⁹. É dizer, o valor do *impairment* representa, em termos contábeis, depreciação ou amortização extraordinária feita em bens do ativo da entidade empresária, não dedutível de imediato como custo ou despesa para efeitos de determinação das bases de tributação do IRPJ e da CSLL, o que não significa concluir, em termos de normas de tributação, que estando o bem de ativo em uso ou exploração, não possa o contribuinte continuar a deduzir encargos de depreciação, amortização ou exaustão sobre o custo incorrido em sua aquisição, e, conseqüentemente, continuar a realizar a tomada de créditos de PIS e de Cofins sobre o montante da depreciação periodicamente registrável.

A propósito dessa afirmação, veja-se, no que interessa, a ementa do Acórdão 1302-001.754 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) da lavra da I. Conselheira Edeli Pereira Bessa que, apesar de manter em parte o lançamento fiscal que glosara ativos baixados em razão de teste de *impairment*, deu provimento parcial ao recurso admitindo a dedução de encargos de amortização em razão da evidência de que os ativos baixados estavam em exploração:

BAIXA DE ATIVO DIFERIDO. A base de cálculo do IRPJ e da CSLL somente pode ser afetada por perdas de capital previstas na legislação tributária, devendo ser mantida a glosa correspondente a ativos baixados em razão de teste de *impairment* ou para evitar ressalvas ao balanço patrimonial em processo de abertura de capital. Porém, na presença de evidências em favor da exploração dos ativos, admite-se a dedução da amortização que deixou de ser apropriada em razão da baixa dos ativos.

Na verdade, esse precedente do CARF específico sobre o *impairment* nada mais representa do que a continuidade da jurisprudência mansa e pacífica do tribunal no sentido de que, mesmo reconhecendo ser correta a glosa do custo de bem de ativo imobilizado contabilizado diretamente como despesa quando de sua aquisição, reconhece o direito ao desconto dos ordinários encargos de depreciação ou de amortização. Vejam-se, a propósito, dois precedentes do CARF, um dos quais, diga-se, também da lavra da I. Conselheira Edeli Pereira Bessa:

19. Com efeito, veja-se o conceito de depreciação feito por Pedro Nunes em seu **Dicionário de tecnologia jurídica** (13. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999):
 "DEPRECIÇÃO – 1 – Diminuição do valor econômico ou do preço da coisa, ou mercadoria, por causa que lhe modificou o estado ou qualidade, sem a deteriorar (o desgaste, o obsolescimento, ou mesmo pelo tempo e pelo uso). 2 (cont.) – É a diferença entre o valor nominal, ou da aquisição do produto, e o seu valor inferior atual, determinado pela avaliação a que foi submetido. Tudo quanto ocasiona redução de valor de patrimônio".

Acórdão 101-92.898²⁰

Ementa:

IRPJ – DIREITO A DEPRECIACÃO – Se a fiscalização exige a reclassificação para o Ativo Imobilizado, de valores correspondentes a bens indevidamente lançados como despesa, deve conceder a depreciação que deixou de ser reconhecida, corrigida monetariamente.

Ac. 1101-00.468²¹

Ementa:

BENS DE NATUREZA PERMANENTE DEDUZIDOS COMO DESPESAS. BENEFITORIAS EM BENS DE TERCEIROS. POSSIBILIDADE DE AMORTIZAÇÃO. POSTERGAÇÃO. Não prospera a exigência que se limita à glosa dos dispêndios que deveriam ser imobilizados, sem cogitar da possibilidade de sua posterior amortização nos períodos de apuração subsequentes, encerrados antes da lavratura do auto de infração.

Vê-se, pois, com a adequada interpretação da matéria, sobretudo tendo em conta a regra de neutralidade hoje existente entre normas contábeis e normas de tributação, bem assim a jurisprudência do CARF existente mesmo antes da entrada em vigor da nova contabilidade, que o entendimento da COSIT, fundado na Solução de Consulta n. 672/2017, não se sustenta.

5 CONCLUSÕES

Assim, em face do exposto, podemos, em síntese, concluir que:

- (i) a nova contabilidade, diversamente da velha, trouxe em seu bojo o primado da essência sobre a forma [**representação fidedigna**] e a busca da avaliação do patrimônio da entidade empresarial muito mais sob uma perspectiva econômica, baseada na geração de fluxos de caixa que se espera realizar;
- (ii) ativo [no contexto da nova contabilidade] é um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que fluam futuros benefícios econômicos para a entidade (CPC 00 – R1 – item 4.4, a);
- (iii) os bens de ativo [no contexto da nova contabilidade], não podem estar registrados por valor superior ao que poderia ser recuperado por meio de seu uso ou venda (Lei das S/As, artigo 183 § 3º, II);
- (iv) os bens de ativo, em razão de seu novo critério de avaliação, são obrigados, continuamente, a ser submetidos ao denominado teste de recuperabilidade,

20. Relator Conselheiro Celso Alves Feitosa.

21. Relatora Conselheira Edeli Pereira Bessa.

também conhecido como *impairment test* (cfe. as regras postas no CPC 01 [R1] – Redução ao Valor Recuperável de Ativos);

(v) o *impairment*, sob a óptica das normas de contabilidade representa, em termos econômicos, perda [total ou parcial] do bem de ativo, não, porém, perda definitiva, eis que, se presentes causas justificadoras de sua reavaliação – com exceção do *goodwill* –, pode ser revertido;

(vi) o *impairment*, em face do regramento contábil aplicável, como resulta em baixa [total ou parcial] do bem de ativo, importa em modificação de futuros encargos de depreciação ou amortização do respectivo bem de ativo;

(vii) o *impairment*, sob a perspectiva das normas de tributação, tem a natureza de provisão [Lei n. 12.973/2014, artigo 59], que funciona como uma conta retificadora do bem de ativo;

(viii) o *impairment*, ainda sob a perspectiva das normas de tributação, não faz desaparecer a propriedade "jurídica" do bem de ativo adquirido pela sociedade empresária, tampouco o custo incorrido em sua aquisição;

(ix) os encargos de depreciação ou de exaustão de bens do ativo, segundo as regras de tributação aplicáveis à espécie, devem ser calculados sobre o seu custo de aquisição [RIR/2018, artigos 336 e 337]; já quanto aos encargos de amortização de bens intangíveis, fala a norma de tributação, estes devem ser calculados sobre o valor original do capital aplicado em sua aquisição [RIR/2018, artigo 332]; e, quanto à amortização do *goodwill*, deve esta ser calculada sobre o valor [*do goodwill*] existente na contabilidade na data de aquisição da participação societária [RIR/2018, art. 433];

(x) sob as lentes das regras de tributação, permanece íntegro, para efeitos de depreciação, exaustão ou amortização, o custo de aquisição do bem de ativo objeto de *impairment*;

(xi) a Solução de Consulta n. 672/2017, ao concluir que o *impairment* importaria a perda de créditos de PIS e de Cofins em razão de não mais haver, em termos contábeis, a depreciação do bem de ativo, não se sustenta, a uma, porque se trata de norma de natureza especificamente contábil; a duas porque, em face das específicas normas de tributação, o bem de ativo objeto de *impairment* pode e deve continuar a ser objeto de depreciação, bem assim de exaustão ou amortização;

(xii) o CARF, no Acórdão n. 1302-001.754, tratando especificamente da figura do *impairment*, apesar de julgar correta a glosa da perda registrada a tal título, admitiu a dedutibilidade da dedução da amortização dos ativos, porque provado que estavam em operação; e

(xiii) a jurisprudência do CARF [a exemplo do Acórdão n. 101-92.898 e do Acórdão n. 1101-00.468], mesmo antes do advento da nova contabilidade, sempre foi mansa e pacífica quanto ao direito de o contribuinte deduzir, para efeitos fiscais, encargos de depreciação, exaustão ou amortização de bens do ativo, ainda que, contabilmente, tenham sido extraordinariamente baixados como despesa [perda].

6 REFERÊNCIAS

GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Arioaldo dos; IUDÍCIBUS, Sergio de; MARTINS, Eliseu. **Manual de contabilidade societária**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 252.

MARTINS, Natanael. A reforma da Lei das Sociedades Anônimas: Lei 11.638/2007 e seus impactos na área tributária. In: ROCHA, Sérgio André (Coord.). **Direito tributário, societário e reforma da Lei das S/A**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

_____. A Lei nº 12.973/2014 e o Pronunciamento Técnico CPC 30 – Receitas. In: RODRIGUES, Daniele Souto; MARTINS, Natanael (Coord.). **Tributação atual da renda**. São Paulo: Noeses, 2015.

_____. A realização da renda como pressuposto de sua tributação: análise sobre a perspectiva da nova contabilidade e do RTT. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010.

_____. A nova contabilidade pós-Medida Provisória 627/2013: Normas contábeis e normas de tributação: dois corpos distintos de linguagem e de aplicação. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2014. v. 5.

NUNES, Pedro. **Dicionário de tecnologia jurídica**. 13. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.