

## ASPECTOS CONTÁBEIS E FISCAIS SOBRE O *IMPAIRMENT* E SEUS REFLEXOS NA COFINS E NA CONTRIBUIÇÃO AO PIS

Rodrigo Schwartz Holanda

Advogado. Bacharel em Ciências Contábeis. Mestrando em Direito Tributário (PUC/SP). Especialista em Direito Tributário pelo IBET. Pós-graduado em Processo Civil. Professor do IBET/SC.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 A disciplina legal do teste de recuperabilidade 3 A disciplina contábil do teste de recuperabilidade 4 O teste de recuperabilidade no regime não cumulativo do PIS e da COFINS 5 Considerações finais 6 Referências.

RESUMO: O propósito deste estudo é analisar se o teste de recuperabilidade foi devidamente neutralizado pela legislação tributária, lançando luzes para algumas inconsistências, especialmente ante o silêncio com relação às contribuições sociais e aos reflexos fiscais das parcelas redutoras do ativo decorrentes da aplicação do *impairment*, para, ao final, abordar alguns aspectos sobre a aplicação do teste nos encargos de depreciação na apuração destas duas últimas contribuições no regime não cumulativo.

PALAVRAS-CHAVE: Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). Normas Contábeis. Teste de recuperabilidade. Tributação.

### 1 INTRODUÇÃO

Regra geral, a concepção do fato jurídico observa um itinerário. Primeiramente, o legislador cria uma hipótese dotada de abstração e generalidade, definindo fatos que, se ocorridos, fazem nascer a obrigação correlata. Depois, o agente competente, eleito pelo ordenamento jurídico, identifica a norma e a ocorrência daquele fato previsto pela hipótese no plano social e, então, converte o fato em linguagem apta a ser processada pelo Direito.

A partir daí os sujeitos são individualizados e a relação jurídica é prescrita. Nesse itinerário, os registros contábeis são o ponto de partida da linguagem que se relaciona com o Direito. É inevitável, portanto, para bem entender essa relação, investigar as normas com vocação ao fato tributável (as contábeis e as

fiscais), conforme suas funções e os contextos que situam e constituem as obrigações tributárias. Aqui se encontram Direito e Contabilidade, não como formas metafísicas da interdisciplinaridade, mas como formas concretas de relacionamento do espaço factual, que formam e conformam o relacionamento desses dois domínios científicos.

Sobre o *impairment* (teste de recuperabilidade), é importante registrar, desde já, que inexistente uma definição jurídica para tal figura. Trata-se de instituto oriundo das diretrizes contábeis, constante do Pronunciamento Técnico CPC 01 (R1), cujo objetivo, em linhas gerais, é evidenciar o valor recuperável do ativo registrado pela pessoa jurídica, fazendo com que o processo contábil de reconhecimento e mensuração dos ativos nas demonstrações leve em consideração as perdas estimadas. A previsão de observância ao teste de recuperabilidade decorre das alterações promovidas na Lei 6.404/1976 (LSA) pelas legislações vocacionadas à adequação do Brasil aos padrões internacionais (IFRS).

A adoção da chamada "nova contabilidade" remonta ao ano de 2007<sup>1</sup>, com a promulgação da Lei n. 11.638/2007, que promoveu diversas mudanças na Lei das Sociedades por Ações (Lei n. 6.404/1976), adequando o padrão brasileiro às diretrizes internacionais. Após a implementação da nova contabilidade, foi instituído o Regime Tributário de Transição (RTT)<sup>2</sup> para evitar que os efeitos das alterações interferissem na apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e, assim, preservar a neutralidade tributária em face das novas normas contábeis. Sete anos após o início da vigência do RTT, foi editada a Lei 12.973/2014, que revogou o regime transitório.

Além de suprir lacunas e convergir a contabilidade societária e fiscal, as sucessivas alterações legislativas buscaram aperfeiçoar o ambiente de negócios brasileiro, harmonizando as práticas contábeis aplicadas internamente – cujas diretrizes são pautadas pelos pronunciamentos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) – com aquelas praticadas no âmbito internacional<sup>3</sup>. Os registros contábeis passaram, assim, a ter predileção à realidade das operações e à fiel mensuração do patrimônio da entidade, atenuando a interferência da tributação no registro dos fenômenos da atividade empresarial.

---

1. O processo iniciou-se, no campo legislativo, no ano 2000, com a tramitação no Congresso Nacional do Projeto de Lei n. 3.741.

2. Lei Federal n. 11.941/2009.

3. O órgão que disciplina a normatização é o International Accounting Standard Board (IASB). Suas decisões passam pelo crivo de órgãos de peso no cenário mundial, como: International Organization of Securities Commissions (IOSCO), International Finance Corporation (IFC), Organização das Nações Unidas (ONU), International Chamber of Commerce (ICC), Banco Mundial.

Retendo tais informações, o presente artigo busca explorar as tratativas contábeis e fiscais sobre o *impairment*. Pretende-se analisar se o instituto foi devidamente neutralizado pela legislação tributária, lançando luzes para algumas inconsistências, especialmente ante o silêncio com relação às contribuições sociais e aos reflexos fiscais das parcelas redutoras do ativo decorrentes da aplicação do *impairment*, para, ao final, abordar alguns aspectos sobre a aplicação do teste nos encargos de depreciação na apuração dessas duas últimas contribuições no regime não cumulativo.

## 2 A DISCIPLINA LEGAL DO TESTE DE RECUPERABILIDADE

Enquanto a contabilidade disciplina o *impairment* (teste de recuperabilidade) de forma bastante detalhada, o § 3º do artigo 183 da LSA se restringe a dispor que a pessoa jurídica deve demonstrar a potencial perda do valor do ativo na elaboração do balanço<sup>4</sup>. Foi nesse sentido que, dada a precariedade dos ajustes, que não representam a efetiva perda, mas sua potencialidade, a Lei 12.973/2014 pretendeu neutralizar seus efeitos tributários:

### Teste de Recuperabilidade

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 do bem 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 à data em que foi realizado o teste de recuperabilidade.

A Lei 12.973/2014 foi resultado da Medida Provisória 637/2013, cuja exposição de motivos consignava que a consequência da desvalorização do bem poderia resultar no reconhecimento de uma despesa que, pelos métodos e critérios em vigor até 2007, não era obrigatória. A introdução desse dispositivo no ordenamento brasileiro se deu pela similaridade das perdas estimadas pelo teste de

4. "Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios: [...] § 3º A companhia deverá efetuar, periodicamente, análise sobre a recuperação dos valores registrados no imobilizado e no intangível, a fim de que sejam:  
I – registradas as perdas de valor do capital aplicado quando houver decisão de interromper os empreendimentos ou atividades a que se destinavam ou quando comprovado que não poderão produzir resultados suficientes para recuperação desse valor; ou  
II – revisados e ajustados os critérios utilizados para determinação da vida útil econômica estimada e para cálculo da depreciação, exaustão e amortização."

recuperabilidade com a provisão e veio justamente para neutralizar seus efeitos<sup>5</sup> na base de cálculo dos tributos incidentes sobre o lucro. Tudo porque as provisões não repercutem na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, pois a dedutibilidade somente ocorrerá quando houver provisão legal<sup>6</sup>, tal como prescreve o art. 59 da Lei 12.973/2014, que impõe que as perdas potenciais decorrentes do teste sejam enquadradas como provisão:

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.

Parágrafo único. A Secretaria da Receita Federal do Brasil, no âmbito de suas atribuições, disciplinará o disposto neste artigo.

Veja-se que a lei empregou, portanto, o comando de que nenhum ativo deve ser dimensionado por valor maior do que seu potencial de recuperação, provisionando-se as eventuais diferenças nas demonstrações financeiras sem reflexos tributários até a ocorrência do fato que implique a efetiva realização, em atendimento à lógica inerente ao Imposto sobre a Renda, o que se extrai do Parecer Normativo CST n. 455/1970<sup>7</sup>, do Parecer Normativo CST n. 146/1975<sup>8</sup> e do Parecer Normativo CST n. 58/1977<sup>9</sup>, todos da Receita Federal, assim como

5. Colhe-se da Exposição de Motivos da MP n. 627:

"[...] 42. O § 3º do art. 183 da Lei nº 6.404, de 1976, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, introduziu regra estabelecendo que a companhia deverá efetuar, periodicamente, análise sobre a recuperação dos valores registrados no imobilizado e no intangível (teste de recuperabilidade).

42.1. A realização do teste de equipare as duas situações e discipline seus efeitos.  
42.2. O art. 31 disciplina o momento em que o contribuinte poderá reconhecer, na apuração do lucro real, os valores contabilizados como redução ao valor recuperável de ativos".

6. Colhe-se da legislação, como exemplo, o artigo 43 da Lei n. 8.981/1995 e o art. 13, I, da Lei 9.249/1995.
7. "Quando ocorrer a venda de bens do ativo imobilizado ou a baixa por obsolescência, deve ser considerado para efeito de apuração de resultado e de contabilização, o valor de custo ou incorporação do bem, depreciações anuais, além da correção monetária do valor original e das depreciações corrigidas. No caso de baixa por obsolescência deve, ainda, ser considerado o valor residual."
8. "Os bens do Ativo Imobilizado que se tenham tornado imprestáveis pela obsolescência normal ou excepcional, ou em razão de ocorrência de caso fortuito ou de força maior, podem ser baixados por ocasião da efetiva saída do patrimônio da empresa, computando-se o resultado da alienação, caso haja valor econômico apurável, como receita eventual ou perda extraordinária, conforme o caso."
9. Mencionado parecer trata de matéria diversa, porquanto é voltado ao "conceito e contabilização de custos e despesas"; sua menção decorre do fato de que, de certa forma, emprega um racional harmônico com as demais provisões, ao estabelecer que "a obrigação de pagar determinada despesa (enquadrável como operacional) nasce quando, em face da relação

da legislação de regência do IRPJ e da CSLL<sup>10</sup>. Isso porque, em linhas gerais, a legislação tributária permite que somente as perdas de capital efetivamente experimentadas e definitivamente incorridas repercutam na base de cálculo do Imposto sobre a Renda<sup>11</sup>, tal como, por exemplo, na baixa do bem por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão.

Sucedo que o artigo 32 da Lei 12.973/2014<sup>12</sup> foi específico com relação ao IRPJ e à CSLL, dispondo que eventuais reflexos fiscais dos valores contabilizados como redução ao valor recuperável somente seriam desencadeados quando da alienação ou baixa do ativo correspondente, consagrando-se, assim, o princípio da realização da renda, como bem pontua Edison Carlos Fernandes:

Nesse ponto particular, a Lei n. 12.973, de 2014, adotou o princípio da realização, no sentido de que a empresa 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 do bem (tangível ou intangível) correspondente (artigo 32). Por outro lado, 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

---

jurídica que lhe deu causa, já se verificaram todos os pressupostos materiais que a tornam incondicional, vale dizer, exigível independentemente de qualquer prestação por parte do respectivo credor". É dizer, a contabilização e seus reflexos correlatos são desencadeados se, e somente se, seus pressupostos jurídicos estiverem presentes.

10. São exemplos, também, as previsões constantes do Decreto-lei 1.598/1977, que dispõe sobre a dedutibilidade de perda de capital, e da Lei 10.637/2002, que dispõe que os bens classificáveis no ativo permanente e que tenham gerado quotas de depreciação, amortização ou exaustão, por ocasião da importação, deverão ser creditados na conta de ativo em cujas quotas tenham sido debitadas, em contrapartida à conta de resultados acumulados. Ainda no tom exemplificativo, para encerrar, constam também as previsões constantes da Lei n. 4.506/1964, no sentido de perdas extraordinárias pelo fato de que os bens se tornaram obsoletos em decorrência de casos fortuitos ou de força maior e dos requisitos para aplicação pelo desgaste natural.
11. "Art. 57. Poderá ser computada como custo ou encargo, em cada exercício, a importância correspondente à diminuição do valor dos bens do ativo resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza e obsolescência normal. [...]
 

§ 11. O valor não depreciado dos bens sujeitos à depreciação que se tornarem imprestáveis, ou caírem em desuso, importará na redução do ativo imobilizado."
12. "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 do bem 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 à data em que foi realizado o teste de recuperabilidade."

desse ativo e o total da unidade geradora de caixa à data em que foi realizado o teste de recuperabilidade (artigo 32, parágrafo único)<sup>13</sup>.

O dispositivo é regulamentado pela Instrução Normativa 1.700/2017, nos seguintes termos:

#### DO TESTE DE RECUPERABILIDADE

Art. 129. O contribuinte poderá reconhecer na apuração do lucro real e do resultado ajustado somente os valores contabilizados como redução ao valor recuperável de ativos que não tenham sido objeto de reversão, quando ocorrer a alienação ou baixa do ativo correspondente.

§ 1º 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 e do resultado ajustado deve ser proporcional à relação entre o valor contábil desse ativo e o total da unidade geradora de caixa à data em que foi realizado o teste de recuperabilidade.

§ 2º Para efeitos de apuração do ganho ou da perda de capital, as perdas estimadas no valor de ativos deverão ser deduzidas do valor contábil do bem.

§ 3º A perda estimada de que trata o *caput* deverá ser adicionada na parte A do e-Lalur e do e-Lacs no período de apuração em que for reconhecida, e registrada na parte B para ser excluída conforme disposto no *caput* ou no § 1º, ou na reversão a que se refere o art. 130.

Art. 130. As reversões das perdas por desvalorização de bens que foram objeto de redução ao valor recuperável de ativos não são computadas na apuração do IRPJ e da CSLL.

Não é demais reforçar que, em se tratando da interlocução dos fenômenos ocorridos entre a Contabilidade e o Direito Tributário, não basta apurar um resultado a partir das demonstrações financeiras; é necessário que esse ganho/perda represente disponibilidade econômica ou jurídica e que esteja à disposição sem condicionantes ou reservas.

Nesse contexto, a lente jurídica e a contábil observam o mesmo fenômeno de forma distinta. O Direito prescreve que a renda tributável é aquela associada às mutações do patrimônio – o conjunto de bens, direitos ou obrigações, em completa sintonia com o art. 91 do Código Civil<sup>14</sup>. Assim, no hemisfério tributário, as obrigações se perfectibilizam quando há um direito incontestável

13. FERNANDES, Edison Carlos. **Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL**: de acordo com a Lei n. 12.973, de 2014. São Paulo: Atlas, 2015.

14. "Art. 91. Constitui universalidade de direito o complexo de relações jurídicas, de uma pessoa, dotadas de valor econômico."

a um ingresso financeiro e/ou que seja inconteste que o decréscimo patrimonial tenha sido efetivamente experimentado<sup>15</sup>. Meras expectativas são – ou deveriam ser – neutras para fins fiscais.

Para a ciência contábil, por sua vez, as oscilações no valor do patrimônio da entidade, decorrentes da aplicação de procedimentos como a Avaliação a Valor Justo, Avaliação a Valor Presente, assim como ocorre no teste de recuperabilidade, alteram a substância da informação contábil por meio da alteração do valor estimado dos ativos/passivos. Alcançam-se, assim, expectativas, potencialidades. Ainda que o Direito tome a Contabilidade como ponto de partida para capturar os fatos desencadeadores de obrigações tributárias, não é demais lembrar que, diante do mesmo fenômeno, “poderá o jurista construir o fato jurídico; como também o contabilista, o fato contábil; e o economista o fato econômico”, “tudo, portanto, dependendo do corte que se quer promover daquele evento”<sup>16</sup>.

Assim, enquanto, de um lado, o patrimônio é constituído por relações jurídicas e revela o conteúdo econômico dos bens, dos direitos e das obrigações de forma estanque, do outro, a lente contábil observa o futuro, com o objetivo de evidenciar a potencialidade dessas relações:

[...] patrimônio é conceito que revela realidade estática, expressando a dimensão do conjunto de bens, direitos e obrigações de titularidade da pessoa física ou jurídica em momento determinado. Não se aproxima do conceito de receita, o qual, ao contrário, se particulariza pela dinâmica do conceito das operações da entidade empresarial que, isoladamente, tem aptidão de expressar uma contraprestação reveladora. Na sua extensão, o patrimônio pode abranger o conceito de renda, no sentido de acréscimo de riqueza, como acontece com o lucro auferido, integrante do patrimônio

15. Existem, é certo, diversas incongruências na apuração do resultado para fins fiscais e societários. Como exemplo, a impossibilidade de compensação de prejuízos na venda de ativo imobilizado com eventuais lucros operacionais, conforme restrição constante do art. 43 da Lei 12.973/2014: “Art. 43. Os prejuízos decorrentes da alienação de bens e direitos do ativo imobilizado, investimento e intangível, ainda que reclassificados para o ativo circulante com intenção de venda, poderão ser compensados, nos períodos de apuração subsequentes ao de sua apuração, somente com lucros de mesma natureza, observado o limite previsto no art. 15 da Lei n. 9.065, de 20 de junho de 1995.

Parágrafo único. O disposto no *caput* não se aplica em relação às perdas decorrentes de baixa de bens ou direitos em virtude de terem se tornado imprestáveis ou obsoletos ou terem caído em desuso, ainda que posteriormente venham a ser alienados como sucata”.

O que se afirma, porém, é que o racional do Imposto sobre a Renda, constante da legislação de regência, é o de atingir o acréscimo patrimonial experimentado sem condicionantes ou reservas.

16. CARVALHO, Paulo de Barros. Interpretação dos fatos jurídico-tributários e os avanços da interdisciplinaridade. In: TORRES, Helene Taveira. **Direito tributário e ordem econômica**. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 288.

da pessoa jurídica. Todavia, ainda que seja certo a receita poder contribuir positivamente para sua formação, perde sua identidade dentro da nova realidade identificada pelo conteúdo, que revela o resultado e, assim, com ele não se confunde<sup>17</sup>.

Nesse panorama, para que os reflexos decorrentes das estimativas apuradas mediante a aplicação do teste de recuperabilidade propaguem efeitos fiscais, é necessário que a relação jurídica que lhe é subjacente – a propriedade ao bem cujo teste foi aplicado – tenha se extinguido. Só aí a estimativa deixa de ser prospectiva e revela seu efetivo conteúdo econômico.

### 3 A disciplina contábil do teste de recuperabilidade

O teste de recuperabilidade “é conceituado como o maior montante entre seu valor justo, líquido das despesas com a sua venda, e o seu valor em uso, conforme o Pronunciamento Técnico CPC 1 (R1)”<sup>18</sup>. Sua previsão legal, como já mencionado, se deu pela Lei n. 11.638/2007, com as alterações promovidas no § 3º do art. 183 da LSA. No cenário brasileiro, o teste de recuperabilidade foi aprovado pela Deliberação CVM 639/2010 e se tornou obrigatório pela Resolução CFC n. 1.292/2010. Em linhas gerais, o Pronunciamento Técnico CPC 01(R1) é pautado pelos seguintes objetivos:

- (i) assegurar que os ativos da entidade não sejam evidenciados por valor maior do que seu valor de recuperação;
- (ii) disciplinar, nos casos em que o valor contábil excede o montante a ser recuperado pelo uso ou pela venda, o modo como devem ser reconhecidas as perdas – e os ajustes dela decorrentes – por desvalorização;
- (iii) especificar as situações em que devem ser revertidos os ajustes para perda por desvalorização;
- (iv) estabelecer as diretrizes para realizar as evidenciações requeridas pelo pronunciamento<sup>19</sup>.

17. MINATEL, José Antonio. **O conteúdo do conceito de receita**. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 108.

18. Solução de Consulta COSIT n. 17/2018.

19. Consta no item 1 do CPC 01(R1): “O objetivo deste Pronunciamento Técnico é estabelecer procedimentos que a entidade deve aplicar para assegurar que seus ativos estejam registrados contabilmente por valor que não exceda seus valores de recuperação. Um ativo está registrado contabilmente por valor que excede seu valor de recuperação se o seu valor contábil exceder o montante a ser recuperado pelo uso ou pela venda do ativo. Se esse for o caso, o ativo é caracterizado como sujeito ao reconhecimento de perdas, e o Pronunciamento Técnico requer que a entidade reconheça um ajuste para perdas por desvalorização. O Pronunciamento

Trata-se, como se vê, de um procedimento contábil que viabiliza o reconhecimento antecipado dos ganhos e das perdas, fazendo com que a informação contábil reflita a situação patrimonial experimentada pela entidade. Consagra-se, assim, a lógica de que o ativo é avaliado pelo valor contábil ou valor de mercado (em uso<sup>20</sup>): dos dois, o menor. É dizer que nenhum ativo deve ser reconhecido por valor que não represente seu potencial de recuperabilidade, seja pelo possível fluxo de caixa esperado pela venda, seja por meio do fluxo de saída esperado em decorrência das atividades desempenhadas pela entidade<sup>21</sup>. Caso o valor de mercado seja maior do que o valor contábil, este deve prevalecer<sup>22</sup>.

O teste de recuperabilidade é somente um dos muitos mecanismos utilizados pela contabilidade para evidenciar o conjunto de bens, direitos e obrigações da entidade. Embora o procedimento se aproxime, em alguns aspectos, da Avaliação a Valor Justo<sup>23</sup>, cujas oscilações no patrimônio decorrentes do dimensionamento

---

Técnico também especifica quando a entidade deve reverter um ajuste para perdas por desvalorização e estabelece as divulgações requeridas".

20. Extrai-se do item 6 do CPC 01(R1), que "Valor em uso é o valor presente de fluxos de caixa futuros esperados que devem advir de um ativo ou de unidade geradora de caixa".
21. Consta no **Manual de contabilidade societária**: "E essa regra é muito antiga, apenas vinha aparentemente sendo 'esquecida' em certas circunstâncias. Por exemplo, a regra da redução das contas a receber a seu valor provável de realização (redução pelas perdas esperadas no recebimento – antiga Provisão para Devedores Duvidosos) é fruto da figura do teste de recuperabilidade. A regra antiquíssima de 'custo ou mercado, dos dois o menor', para os estoques e determinados tipos de investimentos, também é regra do teste da recuperabilidade. A própria depreciação é nascida visando à redução dos ativos imobilizados em função da perda da capacidade de recuperação do valor envolvido pelo processo de venda desses ativos etc." (Ernesto Rubens Gelbcke et al. **Manual de contabilidade societária**: aplicável a todas as sociedades: de acordo com as normas internacionais e do CPC. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018).
22. Sua contabilização, em resumo e a título exemplificativo, se dá no seguinte formato:
  - Aquisição de determinado ativo imobilizado/intangível sujeito ao teste:
    - D – Ativo sujeito ao *impairment* – 10000 (ativo)
    - C – Caixa – 10000 (ativo)
  - Após um ano de uso do bem, supondo que sua depreciação seja de 20% ao ano.
    - D – Despesa com depreciação – 2000 (resultado)
    - C – (-) Depreciação acumulada – 2000 (ativo)
  - Se o valor de venda deste bem for de R\$ 6.000,00 e, somada a utilidade do ativo resulte no valor em uso de R\$ 500,00, note-se que o valor menor é o valor em uso do bem, pois, enquanto o valor em uso do bem é de R\$ 6.500,00 o bem é contabilmente representado pelo valor de R\$ 8.000,00. Faz-se, necessário, assim, realizar os lançamentos relativos ao *impairment*:
    - D – Perda com desvalorização do ativo – 1500 (resultado)
    - C – (-) Provisão para perda com desvalorização do ativo – 1500 (ativo)
  - Por fim, importante registrar que se o valor em uso do bem fosse de R\$ 9.000,00, não seria realizado o teste de *impairment*, assim como vale o registro de que os lançamentos e as contas utilizadas são meramente ilustrativas, tendo o contabilista liberdade para alcançar esses resultados por meio do seu próprio plano de contas.
23. Consta no item 2 do CPC 46: "O valor justo é uma mensuração baseada em mercado e não uma mensuração específica da entidade. Para alguns ativos e passivos, pode haver informações de

do valor do ativo podem ser positivas ou negativas e são escrituradas em conta de ajuste de avaliação patrimonial (PL), no *impairment*, a preocupação é com a perda estimada e a contrapartida é no resultado da entidade.

#### 4 O TESTE DE RECUPERABILIDADE NO REGIME NÃO CUMULATIVO DO PIS E DA COFINS

A partir da Emenda Constitucional n. 42/2003, o regime não cumulativo da contribuição ao PIS e da COFINS tem como fundamento de validade a previsão contida no artigo 195 da Constituição Federal. Na emenda, foi autorizada (i) a não cumulatividade das contribuições para determinados setores ou atividades econômicas eleitas pela lei; (ii) a criação de nova modalidade de contribuição, incidente sobre a importação; e (iii) a substituição da contribuição sobre a folha de salários pelas contribuições apuradas pelo regime não cumulativo.

A não cumulatividade, vale a lembrança, é um mecanismo que tem como objetivo permitir que diversos agentes participem da cadeia produtiva de forma fiscalmente neutra, evitando-se, afora essa vocação econômica, o efeito cascata dos tributos incidentes na operação antecedente, compensando-se o valor do tributo embutido na operação com o valor a ser pago, agregado na cadeia produtiva.

No que tange ao direito ao crédito sobre os bens do ativo imobilizado, André Mendes Moreira, em estudo específico sobre o assunto<sup>24</sup>, ensina que mundialmente se adotam duas formas: ou se admite o crédito integral e aproveitável à vista quando da aquisição do bem ou se permite a dedução de forma fracionada.

No Brasil, a tributação sobre o consumo é orientada, em regra, pela possível incidência de cinco tributos (ISS, ICMS, IPI, PIS, COFINS). O legislador, ao disciplinar a possibilidade de tomada de créditos da contribuição ao PIS e da COFINS sobre os bens destinados à produção, se filiou ao segundo mecanismo e disciplinou a matéria (Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003) da seguinte forma:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

[...]

---

mercado ou transações de mercado observáveis disponíveis e para outros pode não haver. Contudo, o objetivo da mensuração do valor justo em ambos os casos é o mesmo – estimar o preço pelo qual uma transação não forçada para vender o ativo ou para transferir o passivo ocorreria entre participantes do mercado na data de mensuração sob condições correntes de mercado (ou seja, um preço de saída na data de mensuração do ponto de vista de participante do mercado que detenha o ativo ou o passivo)".

24. MOREIRA, André Mendes. **A não cumulatividade dos tributos**. São Paulo: Noeses, 2010. p. 75.

VI – máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;

VII – edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa [...]

XI – bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

[...]

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no *caput* do art. 2º desta Lei sobre o valor:

I – dos itens mencionados nos incisos I e II do *caput*, adquiridos no mês;

[...]

III – dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do *caput*, incorridos no mês;

Consta das leis que o valor do crédito sobre os bens do ativo imobilizado será apurado a partir da aplicação das alíquotas das contribuições (9,25%<sup>25</sup>) sobre os encargos de depreciação dos bens do ativo imobilizado. Além dessa previsão, a Lei n. 10.833/2003 ofertou uma hipótese facultativa no § 14 do artigo 3º:

§ 14. Opcionalmente, o contribuinte poderá calcular o crédito de que trata o inciso III do § 1º deste artigo, relativo à aquisição de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado, no prazo de 4 (quatro) anos, mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no *caput* do art. 2º desta Lei sobre o valor correspondente a 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição do bem, de acordo com regulamentação da Secretaria da Receita Federal.

Na contabilidade, por sua vez, observam-se as disposições dos itens 59, 60 e 63 do CPC 01 (R1):

59. Se, e somente se, o valor recuperável de um ativo for inferior ao seu valor contábil, o valor contábil do ativo deve ser reduzido ao seu valor recuperável. Essa redução representa uma perda por desvalorização do ativo.

60. A perda por desvalorização do ativo deve ser reconhecida imediatamente na demonstração do resultado, a menos que o ativo tenha sido reavaliado. Qualquer desvalorização de ativo reavaliado deve ser tratada como diminuição do saldo da reavaliação.

[...]

25. 1,65% para o PIS e 7,6% para a COFINS.

63. Depois do reconhecimento da perda por desvalorização, a despesa de depreciação, amortização ou exaustão do ativo deve ser ajustada em períodos futuros para alocar o valor contábil revisado do ativo, menos seu valor residual (se houver), em base sistemática ao longo de sua vida útil remanescente.

Considerando-se que (i) a contabilidade impõe o remanejamento dos encargos de depreciação após a aplicação do teste e que (ii) tal disposição foi neutralizada na apuração do IRPJ e da CSLL, mas nada foi dito com relação ao PIS e à COFINS, surge, então, a questão polêmica que se apresenta: diante dessa lacuna legislativa, se o teste de recuperabilidade afeta o valor do ativo, alterando, conseqüentemente, o valor contábil, diminuem-se, também, os encargos de depreciação, amortização ou exaustão para fins de apuração dos créditos da contribuição ao PIS e da COFINS?

Duas respostas se propõem a solucionar a questão: ou é admitido que o crédito possa ser apropriado integralmente, levando em consideração o valor do custo de aquisição do ativo imobilizado, ou a redução do valor do ativo advindo do *impairment* implica, também, perda do direito de creditamento em relação à parcela redutora do valor do ativo. Como desdobramento dessas possibilidades, poder-se-ia cogitar o enquadramento do valor reduzido como insumo relacionado ao custo de produção, amoldando-o à hipótese prevista pelo inciso II do art. 3º da Lei 10.833/2003<sup>26</sup> em conjunto com a disposição prevista pelo § 11 do artigo 57 da Lei 4.506/1964<sup>27</sup>.

A análise é oportuna, em especial pelo posicionamento, que prevalece atualmente, da Secretaria da Receita Federal do Brasil, conforme se extrai de orientação proferida em sede de Solução de Consulta COSIT n. 672/2017, publicada no **Diário Oficial** em 02.01.2018. O entendimento se filiou à segunda possibilidade, no sentido de que a redução do ativo não autoriza o creditamento.

26. "Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

II – bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei n. 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; [...]."

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

[...]

§ 11. O valor não depreciado dos bens sujeitos à depreciação que se tornarem imprestáveis, ou caírem em desuso, importará na redução do ativo imobilizado."

Na ocasião da consulta, o contribuinte queria saber se, diante do silêncio legislativo, seria possível aplicar as quotas de depreciação fiscal constantes da Instrução Normativa SRF n. 162/1998, cujo âmbito de incidência é restrito ao IRPJ e à CSLL, nos termos da Instrução Normativa SRF n. 457/2004, submetendo os seguintes questionamentos:

6.1. [...] que seja confirmado o entendimento da Consultante no sentido de admitir a continuidade da neutralidade fiscal mesmo após a Lei 12.973/2014, podendo ser adotada a taxa da depreciação fiscal prevista na IN SRF 162/1998 e IN SRF 457/2004, conforme consubstanciado no Parecer Normativo RFB 1/2011;

6.2. Caso não se admita o entendimento do item 1 acima, que se confirme o entendimento de que assiste à Consultante o direito de apropriar-se do crédito do PIS/COFINS em 4 (quatro) anos nas aquisições de veículos para a utilização na atividade de locação.

A Administração Fazendária inicia sua resposta destacando a legislação de regência das contribuições e afirmando que, "não havendo regras específicas na legislação das aludidas contribuições acerca do cálculo dos 'encargos de depreciação', recorre-se à legislação do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) na busca de tais regras". Continua sua fundamentação, então, com remissão à legislação do IRPJ e da CSLL e conclui com a lembrança de que a Lei n. 11.638/2007 alterou os critérios de cálculo da depreciação do ativo imobilizado, impondo que os encargos devam ser baseados em sua vida útil econômica estimada, e que o legislador previu mecanismos, tal como o RTT, para adequar os procedimentos contábeis à legislação tributária.

Após mencionar os dispositivos aplicáveis à matéria, a Lei 12.973/2014 é invocada com o destaque de que, de todas as previsões legislativas, "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".

Afora outras considerações, no que toca ao ponto do estudo, registram-se três conclusões relevantes. No entendimento da Administração Fazendária: (i) permanecem aplicáveis as taxas de depreciação estipuladas pela supracitada instrução normativa, mesmo após a aplicação da Lei 12.973/2014; (ii) a aplicação do *impairment* reduz o valor recuperável do ativo e, nessa condição, altera o valor dos encargos de depreciação para as contribuições sociais; e, por fim, (iii) o

contribuinte não está autorizado a apurar créditos correspondentes à diferença entre o valor da depreciação e dos encargos “tradicionalmente permitidos para fins fiscais (calculados com base no custo de aquisição do ativo)”. Eis a ementa da Solução de Consulta:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

EMENTA: REGIME TRIBUTÁRIO DE TRANSIÇÃO. LEI Nº 12.973, DE 2014. NOVAS NORMAS CONTÁBEIS. ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO.

Para efeitos de apuração dos encargos de depreciação que servem de base de cálculo dos créditos estabelecidos pelo inciso VI do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, permanecem aplicáveis as taxas de depreciação fixadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) (Instrução Normativa SRF nº 162, de 1998, sucedida pelo Anexo III da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017), mesmo após a vigência da Lei nº 12.973, de 2014.

A aplicação do instituto contábil da redução ao valor recuperável de ativos (*impairment test*) (Resolução 2010/001292 – 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 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).

Mencionada conclusão chama a atenção por diversas razões. Primeiramente, o racional da Solução de Consulta é pautado na ideia de que o legislador neutralizou os efeitos do teste de recuperabilidade para o IRPJ e a CSLL e de que, por deixar de ter procedido dessa forma com relação às contribuições<sup>28</sup>, os efeitos contábeis devem ser desencadeados – mantendo-se silente, no entanto,

28. Consta do corpo da Solução de Consulta: "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 aplicando-se o *impairment test*) e a depreciação tradicionalmente permitida para fins fiscais (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".

com relação aos valores baixados quando da realização do ativo, conduzindo à conclusão de que o contribuinte não teria o direito de se apropriar dos encargos relativos à diferença entre a aplicação do *impairment test* e os previstos pela legislação fiscal.

Ao que tudo indica, a interpretação conjugou o artigo 32 com o artigo 58, ambos da Lei 12.973/2014. Ali, no artigo 58, a legislação brasileira, ao encerrar o regime de transição, estabeleceu que "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".

A leitura da Secretaria da Receita Federal, conclui-se, foi no sentido de que a legislação tributária incorporou todas as diretrizes contábeis e neutralizou todos os reflexos indesejados. No que toca aos efeitos desejados, porém, nada foi dito, aplicando-se-lhe, então, as diretrizes contábeis. Para as mudanças posteriores, está na lei, faz-se necessária a adequação do texto normativo, competindo à Secretaria da Receita Federal a responsabilidade de conciliar e neutralizar os efeitos das alterações contábeis e anular eventual divergência entre a informação contábil e a fiscal (parágrafo único do art. 58).

Ainda que o legislador tenha dialogado com a Contabilidade, é importante repisar que suas funções não são equivalentes. Por mais que as obrigações tributárias sejam constituídas a partir dos fatos capturados pela ciência contábil, o Direito prescreve hipóteses e consequências jurídicas. A Contabilidade, por sua vez, cuida da informação relativa ao patrimônio da entidade.

Enquanto o Direito tem a vocação de dizer como as coisas devem ser, a Contabilidade diz como elas são. Reconhecer, no entanto, que se trata de perspectivas distintas não significa ignorar que a lei tome a informação contábil para capturar as obrigações tributárias. Nesse ponto, destacam-se algumas reflexões feitas por Natanael Martins:

A Contabilidade no Brasil, indiscutivelmente, também é Direito, isso pela simples e acácia razão de que a sua estrutura está, aliás, sempre esteve, e agora com maior intensidade com o advento da nova Contabilidade, disciplinada em regras que impõem condutas a seus usuários. De fato, as regras dispostas na lei das sociedades anônimas, no capítulo que trata das demonstrações financeiras das companhias pelo simples modo em que a sua linguagem se encontra modalizada, mostra que não são regras meramente descritivas ou sugestivas de alguma situação, pelo contrário, são comandos dirigidos aos seus usuários, impondo condutas, um dever ser, com vistas à adequada elaboração das demonstrações financeiras das sociedades empresariais.

[...] Dito de outro modo, na perspectiva de que Contabilidade também é Direito, o discurso científico não pode ignorar esse fato, pelo contrário, o cientista do Direito deve olhar o material de sua investigação pela lente do objeto que se propôs examinar. Assim, se de tributo se trata, deve olhar a Contabilidade pela lente das regras de tributação<sup>29</sup> [...].

Essa complexa e peculiar simbiose entre o Direito Tributário e a Contabilidade demanda uma evolução na forma de pensar dos contabilistas e dos destinatários das informações contábeis, especialmente na medida em que as demonstrações financeiras no âmbito nacional passaram a ser norteadas pelo padrão *International Financial Reporting Standards* (IFRS), com maior autonomia em relação ao Direito Tributário.

O que se tem, de fato, como bem mencionado por Natanael Martins, é que grande parte da contabilidade é ocupada pela lei, na medida em que prescreve que o resultado apto a compor a base de cálculo é aquele extraído da contabilidade. Leia-se, por exemplo, o art. 6º do Decreto-lei 1.598/1977, que estabelece que o "lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária".

É intuitivo que o destinatário da norma deve também compreender o que é lucro líquido e como se dá sua demonstração para efetuar as adições e exclusões previstas na legislação. E, ao estabelecer que o lucro contábil será apurado mediante a aplicação dos princípios contábeis e remeter o jurista à linguagem do balanço, a lei impõe duas coisas: (i) que o relato contábil deve refletir uma série de eventos; e (ii) que a Contabilidade é, sim, relevante para a construção da norma jurídica tributária.

Isso não significa alçar a contabilidade ao *status* legal. Significa, porém, reconhecer que suas informações são relevantes para a captura e identificação das bases tributáveis. Essa é a razão pela qual os resultados decorrentes do *impairment* e seu consequente parâmetro para a apuração dos créditos devem ser aqueles constantes da Lei n. 10.833/2003, em seu artigo 3º, inciso VI, § 1º, III, assim como em seu artigo 3º, § 14.

Conquanto as diretrizes previstas no âmbito das IFRS, incorporadas pelo regramento do CPC, aproximem as demonstrações financeiras da realidade econômica efetivamente experimentada pela empresa, os novos padrões devem ser neutros, para fins fiscais, quando os reflexos da nova contabilidade ocasionem

29. MARTINS, Natanael. A figura da primazia da substância sobre a forma em Contabilidade e em Direito Tributário. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2012. v. 3.

uma despesa que não represente uma efetiva mutação no patrimônio da entidade, sob pena de conduzir à tributação situações que não revelem capacidade contributiva.

Afora a inconstitucionalidade, por desvirtuar a sistemática de débitos e créditos das contribuições e por ir de encontro ao reclamo constitucional da não cumulatividade dessas contribuições, o entendimento consignado na Solução de Consulta n. 672/2017 é ilegal por atribuir efeitos imediatos aos lançamentos provisórios retratados pela contabilidade. Veja-se que a conclusão da Administração Fazendária parte da equivocada premissa de que a ausência de disciplina para a contribuição ao PIS e para a COFINS implica a imediata retidão às perdas com o *impairment* na base dos encargos creditáveis. Trata-se de um entendimento que viola o regime da não cumulatividade, por atribuir reflexos tributários à mera informação contábil que reflete estimativa futura e por modalizar uma hipótese contrária à lei.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A base de creditamento é apurada a partir do valor do custo, nos exatos termos do artigo 3º, inciso VI, § 1º, III, assim como do artigo 3º, § 14, da Lei n. 10.833/2003, cujo enunciado hipotético condicional é o seguinte: se a pessoa jurídica adquirir máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, então poderá descontar créditos em relação aos encargos de depreciação e amortização incorridos no mês, calculados a partir de seu custo de aquisição.

Ademais, há também uma certa inconsistência no raciocínio da aludida Solução de Consulta com as normativas de regência aplicáveis ao caso. Note-se que, de um lado, foi respondido ao contribuinte que as taxas de depreciação aplicáveis seriam as mesmas do IRPJ/CSLL, mas, de outro, observa-se que o valor do ativo (base de apuração dos encargos) não acompanha a mesma lógica. Nesse contexto, as hipóteses de creditamento devem ser aquelas previstas na lei, nos incisos do artigo 3º da Lei 10.833/2003. Há que se observar que o § 1º do artigo 3º da Lei 10.833/2003 cuida da metodologia de cálculo do crédito, e não da base.

Sendo essa a previsão legal, não é demais afirmar que entendimento contrário desvirtuaria completamente a lógica do sistema de créditos e débitos das contribuições, que permite creditar diretamente os dispêndios relacionados à atividade com o desgaste dos ativos necessários para o desempenho da atividade.

Essa consideração é, inclusive, confirmada pela previsão contida no § 14 do artigo 3º da Lei n. 10.833/2003, que dispõe que o contribuinte poderá calcular o crédito de forma linear, no prazo de quatro anos, sobre o *valor de aquisição do bem*. Esse é o parâmetro utilizado, também, pelo artigo 1º, § 1º, da Lei n. 11.774/2008, que emprega a expressão "custo de aquisição do bem".

No que tange à desvinculação do valor efetivo do bem dos encargos permitidos pela legislação para fins fiscais, acrescenta-se que a discussão chegou ao Poder Judiciário<sup>30</sup> e também à Receita Federal<sup>31</sup>. Nos dois casos mencionados, foi consignado o entendimento – a despeito de sua revisão no âmbito administrativo e de a questão ser incerta na esfera judicial – de que os encargos previstos poderiam ser mantidos mesmo se o bem fosse alienado antes dos quarenta e oito meses, o que denuncia a dissociação do valor presente do bem da manutenção do ativo no balanço, ou, melhor dizendo, da titularidade jurídica do ativo.

Por essas razões, ainda que o item 63 do CPC 01 imponha que, após o reconhecimento da perda por desvalorização<sup>32</sup>, seja necessário promover os ajustes, nos períodos futuros, dos encargos de depreciação, amortização ou exaustão do ativo a partir do novo valor (considerando-se eventual valor residual), não há como atribuir efeitos fiscais diretos e imediatos aos encargos de depreciação previstos na lei.

Mas não é só. Vale explorar também a racionalidade do sistema de créditos e débitos da contribuição ao PIS e da COFINS na sistemática não cumulativa.

30. MS 0215025-07.2017.4.02.5101- 28ª Vara da Justiça Federal do Rio de Janeiro.

31. Com a previsão constante do § 14, art. 3º da Lei n. 10.833/2003, o aproveitamento do crédito ocorre mês a mês, de forma fatiada no tempo. Conclui-se, então, que, mesmo na hipótese de venda do bem integrante do ativo imobilizado antes de transcorrido o período previsto, a apropriação do crédito parece ser possível, em atendimento à própria sistemática da não cumulatividade – merecendo destaque para o fato de que entendimento oposto viola a racionalidade do sistema não cumulativo, uma vez que, se os créditos sob análise não forem passíveis de creditamento pelo adquirente original, também não poderão ser aproveitados por aquele que adquire o bem usado, ante previsão do art. 1º, § 3º, II, da IN SRF n. 457/2004, de que: "§ 3º Fica vedada a utilização de créditos:  
[...]

II – na hipótese de aquisição de bens usados".

Esse entendimento foi, inclusive, incerto durante algum tempo pela administração fazendária e foi resolvido pela Solução de Divergência n. 6 – COSIT de 13 de junho de 2016, que definiu que "depois da alienação dos bens não há como se cogitar de apuração de créditos fundada no § 14 do art. 3º c/c art. 15, II, da Lei nº 10.833, de 2003 dado não haver o aproveitamento econômico do bem na locação a terceiros, na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, bem como não haver possibilidade de depreciação de um bem após sua efetiva alienação".

32. Perda por desvalorização, segundo o item 6 do CPC 01, consiste no "montante pelo qual o valor contábil de um ativo ou de unidade geradora de caixa excede seu valor recuperável".

No ponto, verifica-se que: (i) não estão sujeitas à incidência das contribuições as receitas "decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível", conforme dispõe o artigo 1º, II, da Lei n. 10.833/2003; e, também que (ii) nem todo ativo imobilizado gera crédito, somente aquele utilizado para a "produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços", tal como prevê o artigo 3º, VI, da mesma lei.

Um detalhe chama a atenção nesses dispositivos: não é a aquisição do bem que gera o crédito, mas seu desgaste/desvalorização decorrente do emprego no processo produtivo. E, se sua desvalorização – refletida pelo teste de recuperabilidade – acarreta a contabilização do ativo por valor menor do que aquele aplicado a partir do custo de aquisição subtraído da depreciação fiscal, há de se reconhecer que a parcela inerente à desvalorização decorre do fato de que foi seu emprego na atividade produtiva que gerou essa desvalorização, razão pela qual se associaria à hipótese normativa prevista no artigo 3º, II, da Lei 10.833/2003<sup>33</sup>.

Se essa é a melhor interpretação – e efetivamente é atestada pela não cumulatividade e pela leitura dos dispositivos *supra* –, cabe uma advertência antes de concluir o estudo. Isso porque parcela significativa das empresas realiza periodicamente o teste de recuperabilidade, sendo, não raro, as provisões revertidas<sup>34</sup>. E, para manter a consistência das premissas até aqui levantadas, é importante registrar que a parcela do ativo acrescida, mas já creditada com fundamento no art. 3º, II, da Lei 10.833/2003, impõe a impossibilidade de creditamento sobre o aumento das quotas decorrente da reversão do valor do ativo.

Considerando-se que o *impairment* é um instituto contábil utilizado para demonstrar o valor recuperável do ativo, nos casos em que seu valor recuperável é menor do que os encargos de depreciação, deve-se constituir uma provisão e demonstrar a perda de seu valor em contas de resultado. Conclui-se, ainda, que,

33. "Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

II – bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; [...]."

34. Observe-se, como exemplo de uma perda por *impairment* e uma reversão, as notas explicativas do balanço divulgado pela Petrobras do 2T de 2019, p. 34: "Em 30 de junho de 2019, a companhia revisou a composição do polo Parque das Baleias, excluindo os Campos de Cachalote e Pirambu, que passaram a ser testados individualmente, acarretando no reconhecimento de perdas por desvalorização no montante de R\$ 428. No primeiro semestre de 2018, foi reconhecida uma reversão de perda por desvalorização no montante de R\$ 205, principalmente em função do desinvestimento do Complexo Petroquímico Suape".

de acordo com a legislação aplicável ao IRPJ e à CSLL, as perdas decorrentes do *impairment* são neutras para fins tributários.

No que toca à contribuição ao PIS e à COFINS, a despeito de a legislação não ter se pronunciado com relação aos reflexos do teste na apuração dos encargos de depreciação, as normativas de regência das contribuições tomam como ponto de partida o valor de aquisição do bem, sendo possível apurar os créditos das parcelas redutoras do ativo.

Entendimento contrário, portanto, tal como consignado na Solução de Consulta COSIT n. 672/2017, vai de encontro à lei e à racionalidade da não cumulatividade prevista no ordenamento jurídico brasileiro.

## 6 REFERÊNCIAS

CARVALHO, Paulo de Barros. Interpretação dos fatos jurídico-tributários e os avanços da interdisciplinaridade. In: TORRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e ordem econômica**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

FERNANDES, Edison Carlos. **Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL**: de acordo com a Lei nº 12.973, de 2014. São Paulo: Atlas, 2015.

GELBCKE, Ernesto Rubens et al. **Manual de contabilidade societária**: aplicável a todas as sociedades: de acordo com as normas internacionais e do CPC. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

MARTINS, Natanael. A figura da primazia da substância sobre a forma em Contabilidade e em Direito Tributário. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2012. v. 3.

MINATEL, José Antonio. **O conteúdo do conceito de receita**. São Paulo: MP Editora, 2005.

MOREIRA, André Mendes. **A não cumulatividade dos tributos**. São Paulo: Noeses, 2010.