

DISCUSSÃO

Definição, conceitos gerais, avaliação, amortização

1. Classificam-se no ativo diferido as aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social. Estão compreendidas nesta classificação, entre outras, as despesas de organização, custo de estudos e projetos, despesas pré-operacionais, despesas com investigação científica e tecnológica para desenvolvimento de produtos ou processos de produção e encargos incorridos com a reorganização ou reestruturação da entidade.

Existem certas aplicações de recursos em despesas do período seguinte, tais como pagamentos antecipados de prêmios de seguro ou encargos bancários por desconto de duplicatas ou notas promissórias que, embora representando aplicações de recursos em despesas classificadas no ativo, apresentam diferenças substanciais com os itens que fazem parte do diferido. As despesas pagas antecipadamente correspondem, normalmente, à contraprestação de serviços ainda não realizados, pelo menos parcialmente, pelo fornecedor de tais serviços. Estas despesas classificam-se no ativo circulante e os serviços pendentes são recebidos a curto prazo. As despesas descritas acima representam serviços já prestados pelos fornecedores, ou custos incorridos pela própria entidade, mas as despesas são diferidas porque contribuirão para a formação do resultado de diversos períodos.

O conceito de “formação do resultado de diversos períodos”, que caracteriza os itens classificáveis como ativos diferidos, pode ser definido como uma relação direta, identificada e documentada, entre certos custos ou despesas incorridos em um certo momento, geralmente não identificáveis com ativos físicos, e receitas a serem obtidas em períodos futuros.

2. Como regra geral, os direitos classificados no diferido são “pacotes” de serviços já recebidos pela entidade cujos benefícios serão aproveitados em períodos subsequentes. Se a estes fatos se acrescenta que esses direitos são geralmente intransferíveis, em virtude de serem inaproveitáveis por terceiros, e que, por sua natureza, são intimamente ligados ao destino da entidade, conclui-se que:

a) Os direitos classificados no ativo diferido devem ser avaliados ao custo. Esse custo deve ser rateado, através de amortização, entre os diversos períodos beneficiados.

b) Se, em qualquer circunstância, houver dúvidas quanto à recuperação das despesas diferidas com lucros de períodos futuros, ou quanto à continuidade da entidade em regime operacional, os montantes ativados deverão ser imediatamente amortizados na sua totalidade.

Neste ponto, é necessário insistir na importância da relação entre as despesas diferidas e as receitas esperadas, para cuja geração essas despesas devem contribuir de forma inequívoca. O conceito de diferimento de despesas nasce com a esperança de se obter receitas em períodos futuros que não se poderiam originar se as despesas diferidas não tivessem sido incorridas. Portanto, não poderão diferir-se aqueles itens vinculados a projetos abandonados e que, conseqüentemente, não produzirão receitas, nem tampouco os itens ligados a projetos de viabilidade duvidosa. Neste último caso, a amortização total e imediata das despesas diferidas atende ao princípio básico de conservadorismo.

A natureza dos itens classificados no ativo diferido faz com que sua amortização apresente um grande problema: a determinação do número de períodos pelos quais a amortização deve se estender. Duas coisas são certas: (a) de acordo com o princípio de correspondência entre receitas e despesas, o primeiro período de amortização deve ser aquele em que os benefícios decorrentes da existência da despesa diferida começam a ser usufruídos. Por exemplo, as despesas pré-operacionais serão amortizadas a partir do período de início das operações; (b) as despesas diferidas deverão ser amortizadas no prazo máximo durante o qual se considera

ser razoável esperar benefícios em decorrência dessas despesas diferidas.

A prática indica que, na maioria dos casos, um prazo de cinco a dez anos, embora possa ser considerado tão arbitrário como qualquer outro, acaba sendo razoável, porquanto não é lógico esperar que a aplicação de recursos em despesas deste tipo chegue a produzir benefícios além desse espaço de tempo.

As amortizações deverão ser calculadas pelo método linear, exceto quando, devido à natureza específica das despesas, seja razoável a adoção de outra base de amortização. Deve-se enfatizar a necessidade de um método uniforme de amortização através dos períodos por ela abrangidos. Contudo, os métodos e porcentagens de amortização serão revisados periodicamente, para determinar se existem razões decorrentes de eventos subseqüentes às estimativas originais que justifiquem mudanças.

3. Considerações sobre os Principais

Exemplos de despesas classificáveis

No diferido

Despesas de organização

Como despesas de organização se entendem, apenas, aqueles custos e gastos incorridos para a formação da entidade, isto é, para que a entidade esteja jurídica e efetivamente em condições de existir. Essas despesas, normalmente, incluem itens, tais como, honorários profissionais para a elaboração dos contratos ou estatutos, despesas de legalização desses documentos e custos dos primeiros registros oficiais da empresa e respectiva legalização. As despesas de organização terminam, assim, quando é legalizada a empresa. A amortização dessas despesas deverá ser feita a partir do início das operações comerciais ou industriais da entidade e não a partir do ano que ela foi constituída.

Custos de estudos e projetos

Simultaneamente com a organização da entidade, e talvez até muito antes de sua própria constituição, processa-se a elaboração do projeto ou dos projetos a que se irá dedicar a entidade. Por vezes, dois ou mais projetos são elaborados até que se decida qual o que vai ser adotado. Evidentemente, a elaboração desses projetos absorve gastos que deverão, em última análise, ser recuperados com os resultados a serem auferidos pela entidade. Devem essas despesas ser classificadas sob um título de “custos de estudos e projetos”, como parte do ativo diferido, e serem amortizadas a partir do início das operações.

Esses ativos diferidos devem ser avaliados ao custo, mesmo no caso, bastante raro, em que se possa atribuir a tais projetos um valor de possível realização.

Despesas pré-operacionais

Os gastos e despesas incorridos durante a fase de execução do projeto, não ligados com a construção ou montagem dos ativos imobilizados, constituem o custo do preparo da entidade para operar ou produzir e incluem, além das despesas gerais e administrativas, as despesas com seleção e treinamento do pessoal para a produção, os custos e gastos incorridos durante as fases de produção experimental e todos aqueles outros encargos e despesas peculiares ao preparo das operações, inclusive encargos de financiamentos não vinculados ao ativo imobilizado. Tais despesas, custos, gastos e encargos, são designados como gastos pré-industriais. A amortização desses gastos deve começar com o início das operações da entidade (quando os resultados operacionais passam a integrar a conta de resultado), independentemente dos lucros ou prejuízos que possam estar resultando dessas operações. Admite-se, mesmo conservadoramente, que o montante da amortização guarde relação com a capacidade produtiva, quando esta se inicia em níveis baixos e vai aumentando, gradativamente (conforme previsto no projeto), ou quando a indústria é composta de fases distintas e estas atingem condições de operar em épocas diferentes. Neste último caso, a produção de cada fase deve ser do tipo que pode ser vendida a terceiros, além de constituir matéria-prima para as fases seguintes. Esta situação, defendida por vários estudiosos, baseia-se na premissa de que poderia não ser razoável amortizar, em bases idênticas em cada período, despesas pré-operacionais incorridas para operar a

indústria como um todo.

Despesas com investigação e desenvolvimento

Este é um tipo de despesa normalmente incorrida na expectativa de benefícios futuros, que, se obtidos, justificariam o diferimento de tais gastos. No entanto, muitas vezes os lucros esperados não chegam a existir ou não correspondem às expectativas. Em virtude da diversidade de situações que podem se apresentar em função dos diversos tipos de entidades, é preferível, neste caso, abrir uma opção para aplicação do diferimento, ou de absorção nos resultados do período competente, de acordo com as circunstâncias específicas de cada caso e levando sempre em consideração o conceito básico de conservadorismo.

Gastos incorridos com reorganização ou reestruturação da entidade

Os gastos com a reorganização ou reestruturação da entidade não devem ser diferidos, a não ser que contribuam para a formação do resultado de períodos subseqüentes. O acréscimo na eficiência ou a redução nos custos operacionais proporcionados pela reorganização ou reestruturação, não são considerados como contribuição para a formação de resultado para fins do teste para a decisão entre diferir ou lançar diretamente às despesas os correspondentes gastos.

4. Correção monetária

A avaliação dos itens constantes do ativo ao custo menos amortização é uma regra geral que, como no caso do ativo imobilizado, deve ser abandonada quando, em virtude de mudanças no poder aquisitivo da moeda, os montantes históricos registrados não apresentam razoavelmente o valor contábil daqueles em moeda constante. Os ajustes dos valores ativos e da amortização acumulada, necessários para traduzir os valores históricos aproximadamente em termos de moeda de poder aquisitivo atual, são feitos através de procedimentos contábeis, geralmente conhecidos como correção monetária, tratados em tópico à parte.

5. Conflitos entre os Princípios

Contábeis e a Contabilidade

Fiscal

Como mencionado a seguir, há conflito entre os princípios contábeis e a contabilidade fiscal no que concerne à contabilização das variações monetárias e correção monetária do patrimônio das empresas implantando o empreendimento inicial (empresa em organização), ou com projeto de ampliação em andamento. Desse conflito resultam diferenças nos valores do ativo e do patrimônio líquido das empresas naquelas situações, que, em certos casos, podem ser significativas.

Tanto pelos princípios contábeis como pela contabilidade fiscal as perdas inflacionárias da empresa em organização constituem elementos dos gastos a amortizar (despesas pré-operacionais), sendo a eles agregadas. Todavia, enquanto que, pelos princípios contábeis, os ganhos inflacionários são também considerados como elementos negativos dos gastos a amortizar, a contabilidade fiscal, como emanada da Portaria nº 475, de 23 de agosto de 1978, os considera como lucros, incorporando-os aos resultados do exercício. Apesar de a referida Portaria conter dispositivos que permitem atenuar o efeito da incoerência fiscal, resultante dos critérios diferenciados para contabilização das perdas e dos ganhos inflacionários, eles, por serem opcionais para as empresas com projeto de ampliação em andamento, proporcionam possibilidades para distorções na apuração dos resultados econômicos.

Realmente, enquanto que para a empresa em organização a parcela do ganho inflacionário a ser obrigatoriamente contabilizada nos resultados do exercício será o remanescente do saldo credor da correção monetária dos ativos permanentes e do patrimônio líquido após a compensação das variações monetárias, para as empresas com projeto de expansão em andamento essa compensação é opcional. O exemplo a seguir demonstra a diferença entre as alternativas facultadas pela contabilidade fiscal (a coluna princípios contábeis é incluída para ilustrar o efeito do conflito entre estes e contabilidade fiscal).

a) *Situação patrimonial, antes das variações monetárias e da correção monetária:*

	\$

Obras em curso	1.000
Despesas pré-operacionais	300

	1.300

Empréstimo com correção monetária limitada a 20%	900
Capital próprio (parcela do patrimônio líquido investido na expansão)	400

	1.300

b) *Inflação de 50% e pressupondo-se que todas as transações se realizem no início do ano:*

	Contabilidade fiscal		Princípios contábeis
	Compensando	Não compensando	
	\$	\$	\$
	_____	_____	_____
Obras em curso	1.500	1.500	1.500
Despesas pré-operacionais	450	630	180
	_____	_____	_____
	1.950	2.130	1.680
	_____	_____	_____
Empréstimo	1.080	1.080	1.080
Capital próprio	600	600	600
Lucro inflacionário	270	450	-
	_____	_____	_____
	1.950	2.130	1.680
	_____	_____	_____

Pelo exemplo observa-se que as alternativas permitidas pelo fisco, de compensar ou não as variações monetárias com o saldo credor da correção monetária dos ativos permanentes e do patrimônio líquido, provocam uma diferença de 180 nos ativos e no patrimônio líquido.

A análise do exemplo também indica que o lucro inflacionário de 450, se não houver compensação, corresponde à correção monetária dos ativos adquiridos com os recursos do empréstimo. Se adotada esta alternativa, os ativos e o patrimônio líquido refletem os efeitos da inflação em duplicidade: uma vez pelo registro da variação monetária do empréstimo e a segunda vez pela correção monetária dos ativos adquiridos com os recursos provenientes do empréstimo. No caso de ter havido a compensação, os 270 consignados como lucro inflacionário referem-se à diferença entre a inflação e a efetiva variação monetária do empréstimo.

No exemplo, foi propositadamente considerado um empréstimo subsidiado, porquanto sujeito a uma variação monetária máxima de 20%, a fim de melhor ilustrar os efeitos do conflito e das alternativas em grande número de projetos de expansão. Apesar de o IBRACON entender que o subsídio é concedido com a finalidade de limitar o montante do investimento, e não para custeio das operações (vide coluna princípios contábeis citado anteriormente), não há como ignorar que as práticas contábeis em uso permitem contabilizá-lo como acréscimo do resultado e do patrimônio líquido.

Mais ainda, como nem sempre as diferenças favoráveis entre a correção monetária dos ativos adquiridos com recursos de terceiros e a variação monetária dos empréstimos correspondentes a esses recursos resultam de subsídios, o IBRACON tolera que o ganho líquido inflacionário seja contabilizado como parte do resultado das operações das empresas em organização ou das com projeto de ampliação em andamento, desde que, quando o crédito resulta de empréstimo subsidiado, as notas explicativas façam o correspondente esclarecimento. Mas, e pelas razões expostas, o IBRACON é de opinião que a opção para não compensar as variações monetárias contra o saldo credor da correção monetária dos ativos permanentes é imprópria não sendo, pois, aceitável.

EXPOSIÇÃO DE PRINCÍPIOS CONTÁBEIS

APLICÁVEIS AO ATIVO DIFERIDO

1. As aplicações de recursos classificáveis no ativo diferido, conforme o parágrafo 1, serão registradas ao custo monetariamente corrigido e amortizadas a partir do início das operações normais da empresa ou do período em que passem a ser usufruídos os benefícios delas decorrentes e até a cessação desse usufruto.

2. As despesas classificadas no ativo diferido deverão ser totalmente amortizadas nos resultados do período em que forem abandonados os empreendimentos ou atividades a que se destinam, ou no período em que for comprovado que essas atividades ou empreendimentos não poderão produzir resultados suficientes para amortizá-las.

3. O custo e a correspondente amortização acumulada deverão ser acrescidos de correção monetária, de modo a atualizá-los por valor correspondente à perda de poder aquisitivo da moeda.

4. Os itens do ativo diferido deverão ser apresentados nas demonstrações contábeis no subgrupo Diferido, pertencente ao grupo do Permanente de modo que se indique a sua natureza, seu custo histórico, amortizações acumuladas e correção monetária. Poderá ser demonstrado no balanço patrimonial o valor líquido desses itens e, em nota explicativa, os detalhes acima mencionados.

5. Deverão ser divulgadas em notas explicativas as seguintes informações:

- a) A natureza e origem dos itens.
- b) Comentários que justifiquem a razoabilidade do diferimento.
- c) Os métodos e prazos de amortização.

Este Pronunciamento foi aprovado pela Diretoria Nacional em agosto de 1979

Extraído do Comunicado Técnico nº 1/89, de 20-1-89:

EMPRESAS EM FASE PRÉ-OPERACIONAL OU EM EXPANSÃO

Em agosto de 1979, o IBRACON emitiu pronunciamento a respeito dos critérios para avaliação, amortização e conceitos gerais aplicáveis ao ativo diferido. A adoção dos princípios contábeis ali referidos possibilitava a eliminação das distorções relevantes causadas pelos procedimentos preconizados pela Portaria nº 475/78 nas demonstrações financeiras das empresas com empreendimentos em implantação ou expansão.

As citadas distorções seriam representadas pela não-observância do princípio contábil de confrontação

das receitas e despesas (regime de competência), já que, segundo a referida Portaria nº 475/78, seria possível a geração de lucro ou prejuízo em empreendimentos em implantação ou expansão. Assim sendo, o pronunciamento acima referido recomendava que os procedimentos preconizados pela Portaria nº 475/78 não interferissem de forma indevida nos procedimentos contábeis da empresa.

A legislação fiscal, através da Instrução Normativa no 54, de 5 de abril de 1988, modificou os procedimentos a serem adotados pelas empresas em fase pré-operacional ou em expansão, inclusive quanto a certos procedimentos contábeis, a saber:

- as despesas de organização, pré-operacionais ou pré-industriais classificadas no ativo diferido, somente deverão ser corrigidas monetariamente a partir do exercício social seguinte àquele em que tiverem sido incorridas;
- o saldo conjunto das receitas e despesas financeiras e variações monetárias ativas e passivas, bem como da correção monetária de balanço deverão ter o seguinte tratamento: se devedor, deverá ser acrescido ao diferido; se credor, deverá absorver as despesas de organização incorridas no exercício. O eventual excesso corresponderá a lucro líquido do exercício, que poderá ser diferido em sua totalidade tendo tratamento de lucro inflacionário.

O IBRACON é de opinião que o referido pronunciamento editado em agosto de 1979 (Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos / VI -Diferido) não deve ser modificado como resultado das alterações introduzidas pela Instrução Normativa nº 54. Assim sendo, um empreendimento em fase pré-operacional ou com projetos em implantação, como regra geral, não deve gerar resultado enquanto não estiver concluído ou em operação. Conseqüentemente, do ponto de vista contábil, é inadequada a exigência fiscal de somente corrigir monetariamente as despesas de organização a partir do exercício subsequente àquele em que ocorreram.

O IBRACON entende que o procedimento contábil correto é o de corrigir monetariamente as despesas de organização no próprio período-base, a partir do mês em que são incorridas, a exemplo do que ocorre com as demais contas do ativo permanente e do patrimônio líquido sujeitas a atualização com base na variação do valor nominal da Obrigação do Tesouro Nacional- OTN.

A adoção de procedimentos contábeis diferenciados daqueles requeridos pela Instrução Normativa nº 54 poderá produzir conseqüências fiscais nos casos em que houver apuração de resultados financeiros e inflacionários após a compensação com as despesas de organização do exercício. Se ainda remanescer lucro após esta compensação, deverá ser constituída uma provisão para imposto de renda, uma vez que esse lucro é fiscalmente considerado como lucro inflacionário. Este lucro, após o imposto de renda, deverá ser classificado como conta redutora do ativo diferido.