



113

APURAÇÃO DOS VALORES, JUSTO, RESIDUAL E DEPRECIÁVEL DO ATIVO IMOBILIZADO QUANDO DA ADOÇÃO INTEGRAL DO CPC27: APLICAÇÃO EM UMA TRANSPORTADORA

Aluno Doutorado/Ph.D. Student Marcos Rosa Costa [ORCID iD](#), Doutor/Ph.D. Silvânia Neris Nossa [ORCID iD](#)

Fucape Business School, Vitória, ES, Brazil

Aluno Doutorado/Ph.D. Student Marcos Rosa Costa

[0009-0004-4428-281X](#)

Programa de Pós-Graduação/Course

DOUTORADO PROFISSIONAL EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ADMINISTRAÇÃO

Doutor/Ph.D. Silvânia Neris Nossa

[0000-0001-8087-109X](#)

Programa de Pós-Graduação/Course

DOUTORADO PROFISSIONAL EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ADMINISTRAÇÃO

Resumo/Abstract

O presente trabalho objetiva identificar as diferenças existentes entre a contabilidade fiscal e a societária em relação ao ativo imobilizado e para mitigar as divergências, é apresentado um modelo de cálculo para a apuração do valor justo inicial do ativo imobilizado nos termos das normas internacionais de contabilidade CPC-27/IAS-16 (Ativo Imobilizado) aplicáveis às empresas brasileiras. A utilização de práticas contábeis baseadas em regras fiscais para depreciação de seus ativos pode produzir diferenças relevantes e alterar a composição dos ativos e do patrimônio líquido no balanço patrimonial das companhias. Desse modo, utilizando como exemplo uma empresa de transportes que adota pela primeira vez as normas internacionais de contabilidade, apurou-se o valor justo considerando as premissas da Interpretação Técnica ICPC 10 que disciplina entre outros temas, a aplicação inicial do CPC 27. No decorrer deste trabalho é apresentado um passo-a-passo para apuração do valor justo inicial do ativo imobilizado dentro das normas contábeis e também, é demonstrada a forma de contabilização de eventuais divergências porventura existentes entre o modelo contábil atual da empresa e a norma internacional. Por fim, é apresentada a diferença a ser ajustada pela adoção da norma contábil internacional e um fluxograma para implementação do modelo de cálculo sugerido.

Modalidade/Type

Artigo Tecnológico / Technological Paper

Área Temática/Research Area

Contabilidade Financeira e Finanças (CFF) / Financial Accounting and Finance



APURAÇÃO DOS VALORES, JUSTO, RESIDUAL E DEPRECIÁVEL DO ATIVO IMOBILIZADO QUANDO DA ADOÇÃO INTEGRAL DO CPC27: APLICAÇÃO EM UMA TRANSPORTADORA

RESUMO: O presente trabalho objetiva identificar as diferenças existentes entre a contabilidade fiscal e a societária em relação ao ativo imobilizado e para mitigar as divergências, é apresentado um modelo de cálculo para a apuração do valor justo inicial do ativo imobilizado nos termos das normas internacionais de contabilidade CPC-27/IAS-16 (Ativo Imobilizado) aplicáveis às empresas brasileiras. A utilização de práticas contábeis baseadas em regras fiscais para depreciação de seus ativos pode produzir diferenças relevantes e alterar a composição dos ativos e do patrimônio líquido no balanço patrimonial das companhias. Desse modo, utilizando como exemplo uma empresa de transportes que adota pela primeira vez as normas internacionais de contabilidade, apurou-se o valor justo considerando as premissas da Interpretação Técnica ICPC 10 que disciplina entre outros temas, a aplicação inicial do CPC 27. No decorrer deste trabalho é apresentado um passo-a-passo para apuração do valor justo inicial do ativo imobilizado dentro das normas contábeis e também, é demonstrada a forma de contabilização de eventuais divergências porventura existentes entre o modelo contábil atual da empresa e a norma internacional. Por fim, é apresentada a diferença a ser ajustada pela adoção da norma contábil internacional e um fluxograma para implementação do modelo de cálculo sugerido.

PALAVRAS-CHAVE: Valor Justo. Ativo Imobilizado. *Deemed Cost*. Adoção Inicial. CPC-27. IAS 16.

1 O ATIVO IMOBILIZADO SOB A ÓTICA DAS NORMAS INTERNACIONAIS

A adoção do padrão contábil internacional pelo Brasil trouxe diversas implicações para a prática da contabilidade no país, sobretudo, no que se refere à mensuração e o registro de ativos imobilizados, onde a ausência de uma técnica para apuração do valor depreciável, taxa de depreciação e valor residual dos ativos imobilizados nos termos das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) como na NBC TG 27 e Pronunciamento Técnico CPC 27, que tratam exclusivamente dos ativos imobilizados, além de outras normas como o Pronunciamento Técnico CPC 37 e a Interpretação Técnica ICPC10 que tratam da adoção inicial das normas internacionais de contabilidade.

Diante da ausência de uma técnica única ou de referência para que as empresas possam apurar o valor justo dos seus ativos imobilizados quando da adoção inicial das normas internacionais de contabilidade, elas acabam aplicando as taxas de depreciação fiscal referência da Receita Federal do Brasil, o que impacta sobremaneira os valores desses ativos nas demonstrações financeiras, já que majoritariamente os ativos possuem vidas úteis divergentes daquelas utilizadas pelo fisco.

Considerando esse cenário, o objetivo do presente trabalho é apresentar um modelo de cálculo que com suas premissas e diretrizes claras e objetivas, permitirá às empresas de transporte ou outras que possuam um volume elevado de equipamentos no seu ativo imobilizado, apurar o valor justo ativos imobilizados de acordo com as normas contábeis internacionais.



A implementação da técnica para se apurar o valor justo dos ativos imobilizados promoverá, dentre outras, os seguintes resultados: (i) demonstração do valor verdadeiro (justo) dos ativos no Balanço Patrimonial; (ii) redução da pressão por investimentos considerando que esses ativos ainda não foram baixados; (iii) redução da necessidade de financiamento ou uso de recursos próprios; e, (iv) menor impacto no resultado da empresa pela redução da depreciação.

Em estudo que avalia a adoção do padrão contábil internacional (IFRS), Domênico et al (2010), encontrou resultados positivos do impacto dessa adoção nas empresas brasileiras de capital aberto em sua relação à sua situação econômico-financeira e estrutura de capital e, também, identificou uma redução no índice de imobilização do Patrimônio Líquido. Já a qualidade da informação contábil após adoção do padrão internacional (IFRS) de acordo com Soderstrom & Sun (2007), é influenciada pela adoção do modelo internacional, muito embora fatores como o sistema de legislação tributária de cada país entre outros, também podem influenciar significativamente nessa qualidade.

No caso brasileiro onde a legislação tributária era a referência na prática da contabilidade, conforme preceitua o Pronunciamento técnico 00 (CPC, 2009), a adoção da contabilidade internacional (IFRS), ao eliminar o viés tributário, aumenta a credibilidade das informações das demonstrações financeiras e fornece informações comparáveis entre companhias, o que poderá reduzir o custo de financiamento das empresas juntos dos fornecedores de capital e, ao aumentar a qualidade e a confiabilidade dos números das demonstrações financeiras, pode fazer com que o custo de capital das empresas se reduza.

Ao analisar os números das demonstrações financeiras de uma empresa de transportes utilizada como referência neste estudo, nota-se os seguintes itens que impactam negativamente a companhia:

- a) Na tabela 1 é possível identificar o problema causado pela superavaliação dos custos devido à depreciação fiscal não levar em consideração a vida útil real do ativo para a empresa no ano de 2021:

TABELA 1: DIFERENÇA ENTRE DEPRECIAÇÃO FISCAL E SOCIETÁRIA EM 2021

Tipo	Qtde. Veículos em 01/01/2021*	Taxa Deprec. Societária (ao ano)	Deprec. Societária (R\$)	Taxa Deprec. Fiscal (ao ano)	Deprec. Fiscal (R\$)
Total	770	17,32%	15.289.134	25,00%	72.424.000

Fonte: Elaborada pelo autor.

No caso do exemplo acima, nota-se uma depreciação fiscal (com base na regra da Receita Federal) muito superior a depreciação societária (com base nas normas contábeis internacionais), o que representa um impacto excedente no custo/despesa com depreciação no exercício de 2021 em cerca de R\$ 57,1 milhões, por não refletir adequadamente a vida útil, taxa de depreciação e o valor residual do ativo naquela empresa.

- b) Na tabela 2 abaixo é possível identificar o problema causado pela subavaliação dos ativos imobilizados no Balanço Patrimonial como consequência da utilização da taxa fiscal superior à taxa verdadeira apurada de acordo com a operação normal da empresa:



TABELA 2: DIFERENÇA ENTRE O VALOR DO ATIVO IMOBILIZADO FISCAL E CONTÁBIL

Tipo	Qtde. Veículos em 01/01/2021*	Valor Residual (Fiscal) 31/12/2021	Valor Residual Societário (Justo) 31/12/2021	Diferença Valor Contábil (Societária - Fiscal)
Total	770	231.088.000	377.230.866	146.142.866

Fonte: Elaborada pelo autor

Os resultados conforme tabela 2 utilizando o caso de uma empresa do setor de transportes, mostram uma divergência de R\$ 146 milhões entre e o valor residual dos ativos pela contabilidade fiscal e o valor residual societário justo apurado nos termos do CPC 27. No caso apresentado como modelo, o ativo e o patrimônio líquido estão subavaliados nos montantes apresentados e, pela adoção inicial completa do padrão contábil internacional, deveria ser efetuado um lançamento a débito no ativo imobilizado contra um lançamento a crédito no patrimônio líquido no grupo de ajuste de avaliação patrimonial. (ICPC 10, Lei n. 12.638, 2007).

2 O PROCESSO DE ADOÇÃO DAS NORMAS INTERNACIONAIS PARA FINS DE ATIVO IMOBILIZADO

A partir de 2007 com a aprovação da Lei 11.638 que atualizou a Lei 6.404/76, o Brasil passou a exigir a adoção das normas internacionais de contabilidade (IFRS) para empresas Sociedades Anônimas (S.A) e para empresas de grande porte – entende-se como de grande porte aquelas empresas que possuem Ativo Total superior a R\$ 240.000.000,00 (duzentos e quarenta milhões) ou Receita Bruta Anual superior a R\$ 300.000.000,00 (trezentos milhões).

Diante desse novo cenário, a Lei aprovada instituiu também a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). O CPC, com a aprovação dos demais órgãos regulares da prática contábil no Brasil o que inclui obrigatoriamente o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), passou a emitir Pronunciamentos Técnicos em Contabilidade que devem ser seguidos pelas empresas brasileiras que se enquadram nos requisitos da Lei; pronunciamentos esses oriundos do *International Accounting Standard Board* (IASB), organismo máximo da contabilidade no mundo e o responsável pela criação e divulgação dos padrões contábeis internacionais, as IFRS.

O Pronunciamento Técnico CPC 27 - Ativo Imobilizado - de 2009 que é o objeto de estudo do presente trabalho, apresentou os requisitos para registro e mensuração do ativo imobilizado. As principais definições desse CPC foram em relação à sua vida útil, valor contábil, depreciação e valor residual. Em complemento aos demais pronunciamentos contábeis, entre eles, o que trata do ativo imobilizado, o CPC 37 (R1) – Adoção inicial das normas contábeis internacionais, apresentou a possibilidade de registro inicial do ativo imobilizado pelo custo atribuído (*deemed cost*), o que deve ser feito de acordo com a ICPC 10.

Com o intuito de viabilizar a aplicação do pronunciamento contábil CPC 27 que trata do ativo imobilizado entre outros, e, considerando a probabilidade da existência de diferenças de taxas de depreciação nas empresas antes e depois da adoção das normas internacionais, a interpretação técnica ICPC 10 de 2009, apresentou as condições para o registro do ativo imobilizado por meio do custo atribuído (*deemed cost*) como sendo seu valor justo, desde que quando da adoção inicial integral do CPC 27.

E ainda, o CPC 01 - Redução ao Valor recuperável de Ativos, apresenta a premissa de que os ativos (o que inclui os ativos imobilizados), devem estar



registrados pelo seu valor recuperável e define “valor recuperável” como sendo o maior valor entre o valor justo líquido de despesas de vendas e o valor em uso (CPC 01, 2010).

Por fim, em relação à reavaliação de ativos o que inclui o ativo imobilizado, o IASB prevê a existência desse mecanismo na edição da norma internacional IAS 16 (*Property, Plant and Equipment*), no entanto, no Brasil a publicação da Lei n. 11.638 que atualizou a Lei das Sociedades Anônimas (Lei n. 6.404, 1976), veda esse procedimento para todos os ativos tangíveis e intangíveis (Lei n. 11.638, 2007).

O resumo das normas que tratam especificamente do ativo imobilizado, da regulamentação quanto ao seu registro e à sua mensuração nos termos das normas contábeis aplicáveis ao Brasil, são as seguintes:

Cod. Norma	Descrição da Normal	Data Public.	Tratamento do Ativo Imobilizado
CPC 01 (R1) e NBC TG 01 (R1)	Redução ao valor recuperável de ativos	out/10	Pelo seu valor recuperável que é o maior montante entre o valor justo líquido de despesas de venda e o seu valor em uso.
CPC 27 e NBC TG 27	Ativo Imobilizado	jul/09	Definiu a forma de contabilização do ativo imobilizado (reconhecimento, determinação dos seus valores contábeis, valores de depreciação e perdas por desvalorização)
CPC 37 (R1) e NBC TG 37 (R1)	Adoção inicial das normas internacionais de contabilidade	dez/10	Quando da adoção inicial das IFRS (CPC's ou NBC's) trouxe a possibilidade das empresas utilizarem o custo atribuído (<i>deemed costs</i>) de acordo com a ICPC 10 (ITG 10).
ICPC 10 e ITG 10	Interpretação Sobre a Aplicação Inicial ao Ativo Imobilizado e à Propriedade para Investimento dos Pronunciamentos Técnicos CPCs 27, 28, 37 e 43	dez/09	Quando da adoção inicial do CPC 27, a entidade pode adotar a opção de atribuir um valor justo inicial ao ativo imobilizado (<i>deemed cost</i>) e fazer o eventual ajuste nas contas do ativo imobilizado tendo por contrapartida a conta do patrimônio líquido denominada de Ajustes de Avaliação Patrimonial.
Lei 11.638	Alteração da Lei 6.404/76	dez/07	Definiu que os ajustes de avaliação patrimonial deveriam ser registrados no Patrimônio Líquido e seriam realizados de acordo com a competência (Art. 182, § 3º), que os ativos deveriam estar registrados por seu valor recuperável (Art. 183, § 3º), entre outras atualizações.

Figura 1: Resumo das normas que tratam do ativo imobilizado

Fonte: Elaborado pelo autor

3 APURAÇÃO DO VALOR JUSTO DO ATIVO IMOBILIZADO EM UMA EMPRESA DE TRANSPORTES

Observando os requisitos das normas contábeis internacionais e considerando as restrições legais aplicáveis ao Brasil, o presente trabalho propõe a criação de um modelo que permita o registro dos ativos imobilizados pelo seu valor justo no momento da adoção inicial do CPC 27 e das normas contábeis internacionais em uma empresa de transportes.

A seguir serão apresentadas as premissas necessárias para elaboração de um modelo de cálculo com base no estudo de caso de uma transportadora que adota atualmente taxas fiscais de depreciação do seu ativo imobilizado operacional e necessita fazer adequação às normas internacionais de contabilidade:



- a) Identificar um especialista para avaliar o ativo imobilizado e apurar a vida útil dos caminhões e implementos (reboques e semirreboques);
- b) Apurar a vida útil média (em anos) dos caminhões e implementos;
- c) Apurar o montante das aquisições de caminhões e implementos;
- d) Apurar o valor médio das aquisições dos caminhões e implementos;
- e) Levantar o montante de depreciação fiscal caminhões e implementos;
- f) Levantar o montante das vendas de caminhões e implementos;
- g) Apurar a vida útil média dos caminhões e implementos vendidos;
- h) Apurar a taxa de depreciação societária dos caminhões e implementos;
- i) Definir o valor residual dos caminhões e implementos;
- j) Apurar o montante de depreciação societária dos caminhões e implementos;

4 IMPLEMENTANDO A TÉCNICA DE APURAÇÃO DOS VALORES, JUSTO, RESIDUAL E DEPRECIÁVEL INICIAL DO ATIVO IMOBILIZADO

A presente solução pretende demonstrar a técnica para se apurar o valor justo do ativo imobilizado quando da adoção inicial do CPC 27 e para isso, foram apurados os valores médios da vida útil dos ativos para a organização com base no valor das aquisições, tempo de uso pela empresa (vida útil), valor de venda desses ativos onde foi possível a mensuração correta dos valores dos ativos imobilizados de modo a refletir adequadamente a posição econômico-financeira da empresa de acordo com sua atividade.

A seguir será apresentado um passo-a-passo para elaboração da técnica com a apresentação dos números do estudo de caso da empresa de transportes utilizada como exemplo:

1º Passo: Levantar o montante das aquisições de ativo imobilizado operacional dos últimos 5 anos, separando-o por tipo de ativo, ano de fabricação, quantidade adquirida, data de aquisição e valor de aquisição individual;

2º Passo: Apurar o valor médio das aquisições de ativos operacionais por tipo de ativo;

Os valores relativos aos 1º e 2º passos na empresa de transporte, estão sintetizados na tabela 3 abaixo, para melhor compreensão:

TABELA 3: APURAÇÃO DA QUANTIDADE DE VEÍCULOS ADQUIRIDOS – PREÇO HISTÓRICO

Tipo	Modelo	Fabricante	Ano	Data Aquisição.	Vr. Médio Aquisição (R\$)	Qtde Adquirida (por ano)	Vr. Aquisição R\$
Caminhão	A	Volvo	2014	01/01/2014	300.000	70	21.000.000
Caminhão	A	Volvo	2015	01/01/2015	320.000	80	25.600.000
Caminhão	A	Volvo	2016	01/01/2016	350.000	90	31.500.000
Caminhão	A	Volvo	2017	01/01/2017	380.000	110	41.800.000
Caminhão	A	Volvo	2018	01/01/2018	400.000	150	60.000.000
Caminhão	A	Volvo	2019	01/01/2019	440.000	200	88.000.000
Caminhão	A	Volvo	2020	01/01/2020	520.000	230	119.600.000
Caminhão	A	Volvo	2021	01/01/2021	600.000	300	180.000.000
Total					413.750	1230	567.500.000

Fonte: Elaborado pelo autor.



3º Passo: Levantar o montante das vendas de ativo imobilizado operacional dos últimos 5 anos, separando-o por tipo de ativo, ano de fabricação, quantidade vendida, data de aquisição e data da venda e valor de venda individual;

Os valores relativos ao 3º passo, apurados no caso da empresa de transporte estão na tabela 4 abaixo e para melhor compreensão considerou-se que todos os veículos foram vendidos em 31/12 de cada ano:

TABELA 4: APURAÇÃO DA QUANTIDADE DE VEÍCULOS VENDIDOS EM 2021

Tipo	Modelo	Fabricante	Ano	Data Aquisição	Vr. Médio Venda (R\$)	Qtde. Vendida	Vendas em R\$	% Vendas Por ano
Caminhão	A	Volvo	2014	31/12/2014	280.000	40	11.200.000	22,73%
Caminhão	A	Volvo	2015	31/12/2015	290.000	35	10.150.000	19,89%
Caminhão	A	Volvo	2016	31/12/2016	300.000	30	9.000.000	17,05%
Caminhão	A	Volvo	2017	31/12/2017	330.000	25	8.250.000	14,20%
Caminhão	A	Volvo	2018	31/12/2018	330.000	20	6.600.000	11,36%
Caminhão	A	Volvo	2019	31/12/2019	350.000	15	5.250.000	8,52%
Caminhão	A	Volvo	2020	31/12/2020	440.000	10	4.400.000	5,68%
Caminhão	A	Volvo	2021	31/12/2021	550.000	1	550.000	0,57%
Total					358.750	176	55.400.000	100,00%

Fonte: Elaborado pelo autor.

4º Passo: Apurar a vida útil média dos ativos vendidos por tipo e/ou categoria de ativos operacionais das empresas dos últimos 5 anos;

Os valores relativos ao passo 4º apurado no caso da empresa de transportes está sintetizado na tabela 5 abaixo:

TABELA 5: APURAÇÃO DA VIDA ÚTIL MÉDIA DOS VEÍCULOS VENDIDOS EM 2021

Tipo	Modelo	Fabricante	Ano	Data Aquisição	Qtde. Vendida	Vendas em R\$	% Vendas Por ano	Idade Frota Vendida	Vida Útil dos Veículos (em anos)
Caminhão	A	Volvo	2014	31/12/2014	40	11.200.000	22,73%	8	1,82
Caminhão	A	Volvo	2015	31/12/2015	35	10.150.000	19,89%	7	1,39
Caminhão	A	Volvo	2016	31/12/2016	30	9.000.000	17,05%	6	1,02
Caminhão	A	Volvo	2017	31/12/2017	25	8.250.000	14,20%	5	0,71
Caminhão	A	Volvo	2018	31/12/2018	20	6.600.000	11,36%	4	0,45
Caminhão	A	Volvo	2019	31/12/2019	15	5.250.000	8,52%	3	0,26
Caminhão	A	Volvo	2020	31/12/2020	10	4.400.000	5,68%	2	0,11
Caminhão	A	Volvo	2021	31/12/2021	1	550.000	0,57%	1	0,01
Total					176	55.400.000	100,00%		5,77

Fonte: Elaborado pelo autor.

5º Passo: Levantar o montante de depreciação fiscal do ativo imobilizado operacional dos últimos 5 anos, separando-o por tipo de ativo, ano de fabricação, taxa de depreciação, data da venda (se houver), quantidade de ativos e valor individual da depreciação;

6º Passo: Apurar a taxa de depreciação societária, por tipo de ativo, que será dada pela divisão de 100 (cem) pela vida útil média (em anos) dos ativos operacionais da empresa;



7º Passo: Apurar o montante de depreciação societária do ativo imobilizado operacional, separando-o por tipo de ativo, ano de fabricação, taxa de depreciação, data da venda (se houver), quantidade de ativos e valor individual da depreciação;

8º Passo: Apurar o valor da diferença entre a depreciação fiscal e depreciação societária do exercício atual no início da adoção integral do CPC 27;

Os valores relativos aos passos 5º, 6º, 7º e 8º, apurados no caso da empresa de transporte encontram-se sintetizados na tabela 6 abaixo:

TABELA 6: DEPRECIÇÃO SOCIETÁRIA (IFRS) VERSUS DEPRECIÇÃO FISCAL

Tipo	Modelo	Fabricante	Ano	Taxa Deprec. Societária (ao ano)	Deprec. Societária (R\$)	Taxa Deprec. Fiscal (ao ano)	Deprec. Fiscal (R\$)	Diferença (Societ. - Fiscal) (R\$)
Camin	A	Volvo	2014	17,32%	17.323	25,00%	-	(17.323)
Camin	A	Volvo	2015	17,32%	51.969	25,00%	-	(51.969)
Camin	A	Volvo	2016	17,32%	259.843	25,00%	-	(259.843)
Camin	A	Volvo	2017	17,32%	2.000.000	25,00%	-	(2.000.000)
Camin	A	Volvo	2018	17,32%	2.870.000	25,00%	6.560.000	3.690.000
Camin	A	Volvo	2019	17,32%	3.090.000	25,00%	9.064.000	5.974.000
Camin	A	Volvo	2020	17,32%	4.000.000	25,00%	20.800.000	16.800.000
Camin	A	Volvo	2021	17,32%	3.000.000	25,00%	36.000.000	33.000.000
Total				17,32%	15.289.134	25,00%	72.424.000	57.134.866

Fonte: Elaborado pelo autor.

9º Passo: Definir o valor residual por tipo de ativo; valor este que será dado pelo valor de aquisição por tipo de ativo, subtraído do valor da depreciação societária, por tipo de ativo, apurada conforme item 8 acima;

10º Passo: Apurar o valor justo do ativo imobilizado operacional, por tipo de ativo, pelo método do custo atribuído (*deemed cost*), que será dado pela diferença entre o valor de aquisição menos o valor da depreciação societária reconhecido no período;

Os valores relativos aos passos 9º e 10º, apurados no caso da empresa de transporte, encontram-se sintetizados na tabela 7 abaixo:

TABELA 7: VALOR FISCAL VERSUS VALOR SOCIETÁRIO (JUSTO) EM 31/12/2021

Tipo	Modelo	Ano	Qtde. Veículos em 01/01/2021*	Valor Residual (Fiscal) 31/12/2021	Valor Residual Societário (Justo) 31/12/2021	Diferença Valor Contábil (Societária - Fiscal)
Caminhão	A	2014	5	-	1.482.677	1.482.677
Caminhão	A	2015	10	-	3.148.031	3.148.031
Caminhão	A	2016	30	-	10.240.157	10.240.157
Caminhão	A	2017	40	-	13.200.000	13.200.000
Caminhão	A	2018	82	6.560.000	29.930.000	23.370.000
Caminhão	A	2019	103	18.128.000	42.230.000	24.102.000
Caminhão	A	2020	200	62.400.000	100.000.000	37.600.000
Caminhão	A	2021	300	144.000.000	177.000.000	33.000.000
Total			770	231.088.000	377.230.866	146.142.866

Fonte: Elaborado pelo autor.

11º Passo: Demonstrar os efeitos da transição entre o valor do ativo imobilizado de acordo com as práticas contábeis anteriores e o novo valor de acordo com IFRS, conforme modelo sugerido pela ICPC 10 demonstrado na tabela 8 abaixo:

TABELA 8. CONCILIAÇÃO DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO EM 01/01/2021 (DATA DA TRANSIÇÃO)



Contas	Práticas contábeis anteriores R\$	Efeitos da transição para as IFRS R\$	IFRSs
Ativo Imobilizado	231.088.000	146.142.866	377.230.866

Fonte: elaborado pelo autor.

Considerando a sequências de todos os passos anteriores, a empresa de transportes conseguiu demonstrar o valor justo do seu ativo imobilizado operacional que estava subavaliado em R\$ 146,1 milhões de reais e com isso, a avaliação dos seu índice de liquidez passou a refletir o valor realizável correto de seus ativos.

No presente caso, por um lado, o patrimônio líquido foi aumentado como consequência do Ajuste no novo valor da depreciação que deverá seguir as orientações do item 30 do ICPC 10 que diz que será considerada como mudança de estimativa contábeis nos termos do CPC 23 - Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro, e, produzirá efeitos contábeis de maneira prospectiva, isto é, somente o valor da depreciação será alterado a partir da data da revisão.

Por outro lado, no caso da adoção inicial integral das IFRS com a implementação do custo atribuído (*deemed cost*), conforme item 25 da ICPC10, deve ser procedido de um ajuste no ativo imobilizado como contrapartida de um ajuste no patrimônio líquido na conta de Avaliação Patrimonial (AAP) no mesmo valor, além de considerar também os tributos diferidos passivos dessa transação.

Por fim, o item 31 da mesma ICPC10 reforça a necessidade de revisão das vidas úteis e valor residual dos ativos imobilizados. Esses ajustes coerentes são necessários à adoção inicial das normas contábeis internacionais e podem provocar redução do custo de capital da empresa e melhorar a sua avaliação perante o mercado financeiro em geral e, no entanto, necessitam ser feitos de forma coerente a fundamentada.

5 RECOMENDAÇÕES FINAIS

A técnica aqui desenvolvida teve a intenção de auxiliar às empresas em geral, mas sobretudo aquelas que possuem valores elevados de seu ativo imobilizado, como as empresas de transportes por exemplo, apresentando uma a técnica e um modelo que lhes permitam apurar, registrar e mensurar adequadamente o seu ativo imobilizado à luz das normas contábeis internacionais adotadas pelo Brasil.

Visando atender aos requisitos das normas contábeis internacionais e objetivando resolver os problemas de registro de ativo imobilizado a valor justo, a empresa poderá utilizar o um modelo que lhe permita utilizar as informações internas disponíveis de sua operação como valor de aquisição, valor venal, tempo de uso efetivo, etc., e, com isso, é possível definir a taxa de depreciação, o valor contábil e o valor residual dos ativos imobilizados.

A figura 1 abaixo apresenta o fluxo dos processos necessários para se obter o valor justo do ativo imobilizado pelo custo atribuído (*deemed cost*) no momento da adoção inicial integral do CPC 27 e do padrão contábil internacional:

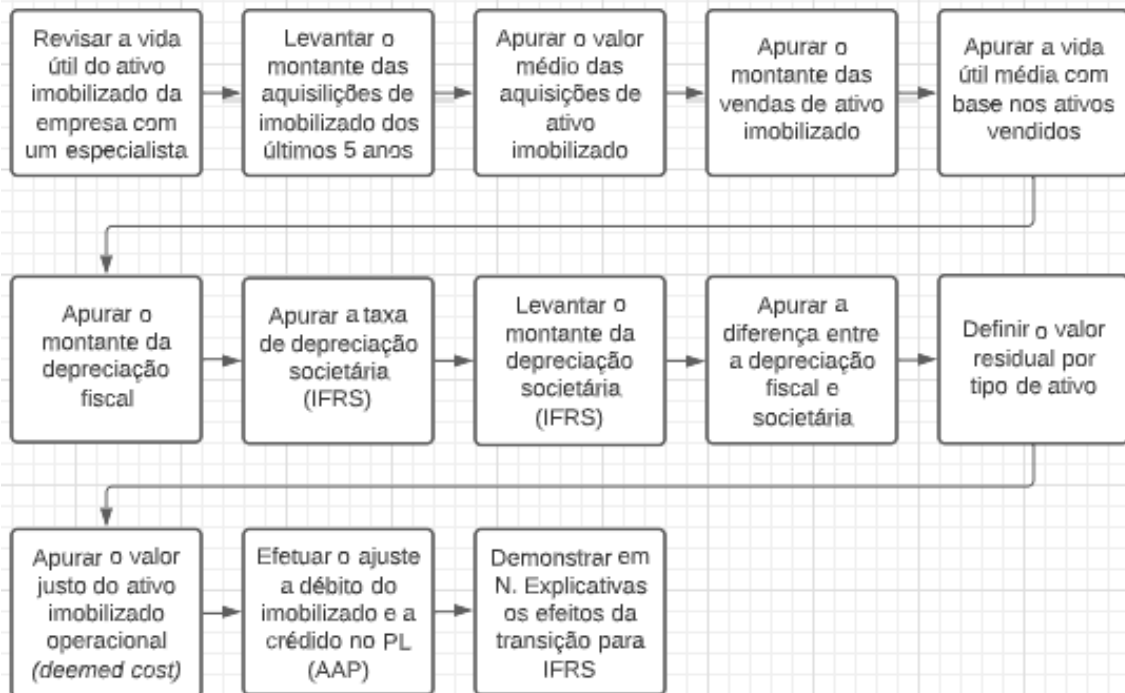


Figura 1: Fluxo demonstrativo para apuração custo atribuído do ativo imobilizado
Fonte: Elaborado pelo autor.

A aplicação do pronunciamento técnico CPC 27 (Ativo Imobilizado) integral à empresa de transportes que utiliza o registro da depreciação com base em taxas fiscais, bem como as recomendações da interpretação técnica ICPC 10, lhe permitiu apurar o valor justo do seu ativo imobilizado operacional com base no custo atribuído (*deemed cost*), o que alterou sobremaneira o valor do seu ativo imobilizado, passando de R\$ 231 milhões (base fiscal) para R\$ 377 milhões (base IFRS). É importante ressaltar que esse procedimento somente pode ser aplicado no momento inicial da adoção das normas contábeis internacionais, não podendo mais ser aplicado em momentos posteriores.

REFERÊNCIAS

- COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. CPC-00 (R2): estrutura conceitual para relatório financeiro. Brasília, dez. 2019. Disponível em: <[http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/573_CPC00\(R2\).pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/573_CPC00(R2).pdf)>. Acesso em: 09 out. 2022.
- COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. CPC-01: redução ao valor recuperável de ativos. Brasília, out. 2010. Disponível em: <http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/27_CPC_01_R1_rev%2012.pdf>. Acesso em: 16 out. 2022.
- COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. CPC-27: ativo imobilizado. Brasília, jul. 2009. Disponível em: <http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/316_CPC_27_rev%2019.pdf>. Acesso em: 09 out. 2022.
- COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. CPC-23: políticas contábeis, mudança de estimativa e retificação de erro. Brasília, dez. 2009. Disponível em: <<https://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=54>>. Acesso em: 08 jul. 2023.



- COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. CPC-37 (R1): adoção inicial das normas internacionais de contabilidade. Brasília, dez. 2010. Disponível em: <http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/402_CPC_37_R1_rev%2020.pdf>. Acesso em: 09 out. 2022.
- COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. CPC-46: valor justo, dez. 2012. Disponível em: <http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/395_CPC_46_rev%2014.pdf>. Acesso em: 09 out. 2022.
- COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. ICPC-10: interpretação sobre a aplicação inicial ao ativo imobilizado e à propriedade para investimento dos pronunciamentos técnicos cpcs 27, 28, 37 e 43, dez. 2009. Disponível em: < <https://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Interpretacoes/Interpretacao?Id=19>>. Acesso em: 08 jul. 2023.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. NBC TG-27 (R4): ativo imobilizado, dez. 2017. Disponível em: <[https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTG27\(R4\).pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTG27(R4).pdf)>. Acesso em: 09 out. 2022.
- Di Domenico, D., Bau Dal Magro, C., & Klann, R. C. Impactos Da Adoção Das Full Ifrs Nos Indicadores Econômico-Financeiros De Empresas Listadas Na Bovespa. Anais Do Congresso Brasileiro De Custos - ABC. Recuperado de <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/612>
- Lei n. 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei n. 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm
- Soderstrom, N. S., & Sun, K. J. (2007). IFRS adoption and accounting quality: A review. *European Accounting Review*, 16(4), 675–702. <https://doi.org/10.1080/09638180701706732>