

Artigo publicado no livro "Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A – Controvérsias após a Lei n. 12973", Coord. Sérgio André Rocha, Vol. V. São Paulo: Ed. Quartier Latin, 2018, p. 77-106.

**Autor: Bruno Fajersztajn
Ramon Tomazela Santos**

A AMORTIZAÇÃO FISCAL LINEAR DE ATIVO INTANGÍVEL COM PRAZO DE DURAÇÃO LIMITADO - DIVERGÊNCIAS ENTRE OS CRITÉRIOS CONTÁBEIS E FISCAIS APÓS A EDIÇÃO DA LEI Nº 12.973/2014

1. INTRODUÇÃO

O presente artigo versa sobre as visões contrapostas, do direito tributário e da contabilidade, em relação à amortização do ativo intangível com prazo de duração limitado.

De um lado, as novas regras contábeis estabelecem que a amortização de ativo intangível com vida útil deve, como regra geral, ser realizada com base no padrão não linear de consumo dos benefícios econômicos futuros. De outro lado, o artigo 58 da Lei nº 4.506/1964, que não foi revogado expressamente pela Lei nº 12.973/2014, adota o método de amortização linear em função do tempo de duração do ativo intangível. Neste cenário, a questão que se coloca consiste em saber se amortização linear do ativo intangível com duração limitada permanece aplicável para fins de determinação do lucro real, ainda que a pessoa jurídica adote padrão não linear na escrituração contábil.

Para a adequada exposição do tema, será necessário examinar, primeiramente, as regras contábeis relacionadas aos ativos intangíveis, previstas no Pronunciamento CPC nº 04 (“Ativo Intangível”); com o intuito de facilitar a compreensão das normas tributárias examinadas no presente trabalho. Em seguida, passa-se a analisar o regime fiscal de amortização de ativo intangível previsto no artigo 58 da Lei nº 4.506/1964, a fim de verificar a sua inter-relação com as novas regras contábeis e com as novas normas jurídicas inseridas pela Lei nº 12.973/2014, editada com o objetivo de adaptar a lei tributária brasileira às novas regras contábeis. Com isso, pretende-se demonstrar que o método linear de amortização de ativos intangíveis previsto na Lei nº 4.506/1964 permanece integralmente aplicável para fins fiscais.

Por fim, será necessário enfrentar a questão da possibilidade de utilização do Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) para o registro da amortização linear do ativo intangível, para fins de determinação do lucro real.

2. AMORTIZAÇÃO CONTÁBIL DE BENS DO ATIVO INTANGIVEL

A Lei nº 11.941/2009, ao alterar o artigo 178, parágrafo 1º, alínea “c”, da Lei nº 6.404/1976, introduziu a conta de ativo intangível no balanço patrimonial das pessoas jurídicas, no contexto do processo de convergência das regras contábeis brasileiras aos padrões internacionais (“*International Financial Reporting Standards*” - IFRS).

Segundo o artigo 179, inciso VI, da Lei nº 6.404/1976, serão classificados no ativo intangível “*os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido*”. Antes da edição da Lei nº 11.941/2009, os bens incorpóreos hoje registrados no intangível eram classificados no ativo imobilizado, nos termos da redação original do dispositivo legal citado acima (inciso IV do artigo 179), que abrangia “*os direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial*”.

Verifica-se, assim, que, anteriormente, a lei societária adotava um critério baseado na destinação e no uso do bem no contexto da atividade econômica da pessoa jurídica para classificá-lo no ativo imobilizado,

independentemente de sua existência física. A partir de 2009, sem excluir o critério da destinação, a lei passou a considerar o critério físico para sua classificação no ativo.

De fato, em linhas gerais, pode-se dizer que o bem classificado como intangível não tem existência física, embora seja suscetível de avaliação patrimonial¹. Nesse sentido, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis ("CPC"), em seu Pronunciamento CPC nº 04, dispõe que o *"ativo intangível é um ativo não monetário identificável sem substância física"*.

Para que determinado bem seja classificado como ativo intangível, o Pronunciamento CPC nº 04 exige o atendimento, cumulativo, aos seguintes requisitos: (i) o ativo deve ser *identificável*; (ii) a entidade deve ter *controle* sobre o ativo, o que se caracteriza pela detenção do poder de obter benefícios econômicos futuros gerados pelo ativo, bem como de restringir o acesso de terceiros a esses benefícios; (iii) o bem a ser classificado como ativo intangível deve ser *apto a gerar benefícios econômicos futuros* para a pessoa jurídica.

Cabe anotar que o item 21 do Pronunciamento CPC nº 04 estabelece requisitos adicionais para o seu reconhecimento e mensuração, dentre os quais se destaca a exigência de que *"o custo do ativo possa ser mensurado com confiabilidade"*. Outro aspecto que merece destaque diz respeito ao reconhecimento do bem incorpóreo gerado internamente. O Pronunciamento CPC nº 04 estabelece que, em regra, tais gastos não devem ser reconhecidos como um ativo intangível, eis que os seus custos não podem ser separados dos custos relacionados ao desenvolvimento da atividade econômica como um todo². Observe-se que o Pronunciamento CPC nº 04 somente autoriza o registro de

¹ Vale esclarecer que, embora o conceito de ativo intangível alcance apenas bens incorpóreos, a amortização também pode alcançar bens corpóreos (imobilizado), de modo que não há vinculação necessária com bens do ativo intangível. A amortização corresponde à perda que tem causa na limitação temporal do uso do bem ou direito. Assim, a amortização é quantificada em razão do tempo de utilização do bem ou direito, ao contrário da depreciação de bens, que leva em consideração o desgaste físico ou a obsolescência.

² "Os gastos incorridos com marcas, títulos de publicações, listas de clientes e outros itens similares não podem ser separados dos custos relacionados ao desenvolvimento do negócio como um todo. Dessa forma, esses itens não devem ser reconhecidos como ativos intangíveis".

bens incorpóreos gerados internamente como ativos intangíveis em situações específicas, que envolvem, basicamente, projetos internos em fase de desenvolvimento. Ainda assim, a pessoa jurídica deverá comprovar o atendimento aos requisitos a seguir enumerados: (i) viabilidade técnica para concluir o ativo intangível de forma que ele seja disponibilizado para uso ou venda; (ii) intenção de concluir o ativo intangível e de usá-lo ou vendê-lo; (iii) capacidade para usar ou vender o ativo intangível; (iv) forma como o ativo intangível deve gerar benefícios econômicos futuros; (v) disponibilidade de recursos técnicos, financeiros e outros recursos adequados para concluir seu desenvolvimento e usar ou vender o ativo intangível; e (vi) capacidade de mensurar com confiabilidade os gastos atribuíveis ao ativo intangível durante seu desenvolvimento.

Com relação à sua apropriação no resultado das sociedades, o item 89 do Pronunciamento CPC nº 04 estabelece duas abordagens distintas, que variam de acordo com a possibilidade de determinação, ou não, da vida útil do ativo intangível. O *ativo intangível com vida útil definida* deve ser objeto de amortização contábil (*"amortization approach"*), ao passo que o *ativo intangível com vida útil indefinida* deve ser objeto de teste periódico de recuperabilidade (*"impairment test approach"*). Confirma-se a redação da regra contábil:

"89. A contabilização de um ativo intangível baseia-se na sua vida útil. Um ativo intangível com vida útil definida deve ser amortizado (ver itens 97 a 106), enquanto a de um ativo intangível com vida útil indefinida não deve ser amortizado (ver itens 107 a 110).

Como se pode notar, as cotas de amortização do ativo intangível devem ser apropriadas de forma sistemática ao longo da sua vida útil estimada, em linha com o padrão de consumo ou uso dos benefícios econômicos futuros pela entidade. Para fins de amortização, a pessoa jurídica deve assumir que o seu valor residual equivale a zero, salvo se houver compromisso de compra do ativo por terceiro independente no final de sua vida útil ou mercado ativo para a negociação do ativo intangível até o fim de sua vida útil. Observe-se que, de acordo com as regras contábeis, a amortização de ativo com vida útil definida apenas será realizada pelo método linear nas hipóteses em que não for possível determinar com segurança o padrão de consumo dos benefícios econômicos futuros. Veja-se:

“Item 97. (...) O método de amortização utilizado reflete o padrão de consumo pela entidade dos benefícios econômicos futuros. Se não for possível determinar esse padrão com segurança, deve ser utilizado o método linear”.

Por outro lado, o ativo intangível com vida útil indefinida deverá ser objeto de teste de recuperabilidade, nos termos do Pronunciamento CPC nº 01 (“Redução ao Valor Recuperável de Ativos”), com periodicidade anual, ou sempre que houver evidências persuasivas de que o ativo intangível não gerará os benefícios econômicos esperados³.

Por fim, cabe mencionar que há ampla margem para a adoção de interpretações divergentes em relação à necessidade de reconhecimento do ativo, à fixação da vida útil e à escolha do método de amortização, dado que os critérios estabelecidos pelas regras contábeis são vagos e abertos⁴, dependendo, em grande medida, do subjetivismo responsável do contador⁵. Isso ocorre porque a contabilidade não é uma ciência exata e objetiva, de modo que o processo contábil de reconhecimento, mensuração e evidenciação de eventos nas demonstrações financeiras envolve uma carga de valoração subjetiva.

Feitas essas considerações gerais a respeito do tratamento contábil, passa-se a examinar o regime jurídico-tributário aplicável aos ativos intangíveis.

³ Itens 107 a 110 do Pronunciamento CPC nº 04, destacando-se: “101 Ativo intangível com vida útil indefinida não deve ser amortizado. 108. De acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos, a entidade deve testar a perda de valor dos ativos intangíveis com vida útil indefinida, comparando o seu valor recuperável com o seu valor contábil: (a) anualmente; e (b) sempre que existam indícios de que o ativo intangível pode ter perdido valor”.

⁴ MUNIZ, Ian; MONTEIRO, Marco. *Tributos Federais e o Novo Padrão Contábil - Comentários à Lei nº 12.973/14*. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 282.

⁵ Note-se que essa ideia de “subjetivismo responsável” não deve ser confundida com uma autorização para que o contador adote aleatoriamente o critério contábil que entender conveniente, sem qualquer racionalidade ou justificativa tecnicamente adequada. Há critérios objetivos que balizam e reduzem o espaço para as percepções pessoais, tais como a existência de consenso profissional entre especialistas qualificados, a existência de evidências baseadas em documentos verificáveis, a necessidade de justificação das premissas e dos critérios adotados, entre outros aspectos.

3. AMORTIZAÇÃO FISCAL DE ATIVO INTANGÍVEL

Neste tópico, será examinado o regime tributário aplicável à amortização de bens ou direitos sob a égide da Lei nº 4.506/1964, bem como a sua inter-relação com as novas regras contábeis e com as disposições legais introduzidas pela Lei nº 12.973/2014.

Para facilitar a compreensão, transcreve-se o artigo 58 da Lei nº 4.506/1964:

“Art. 58. Poderá ser computada como custo ou encargo, em cada exercício, a importância correspondente à recuperação do capital aplicado na aquisição de direitos cuja existência ou exercício tenha duração limitada, ou de bens cuja utilização pelo contribuinte tenha o prazo legal ou contratualmente limitado, tais como:

a) patentes de invenção, fórmulas e processos de fabricação, direitos autorais, licenças, autorizações ou concessões;

b) revogado.

Parágrafo 1º. A quota anual de amortização será fixada com base no custo de aquisição do direito ou bem, atualizado monetariamente, e tendo em vista o número de anos restantes de existência do direito, observado o disposto no parágrafo 1º do artigo 57 desta lei.

Parágrafo 2º. Em qualquer hipótese, o montante acumulado das quotas anuais de amortização não poderá ultrapassar o custo de aquisição do direito ou bem, atualizado monetariamente”.

O primeiro aspecto relevante diz respeito ao critério de amortização do ativo intangível, tendo em vista que o parágrafo 1º do artigo 58 da Lei nº 4.506/1964 determina que “a quota anual de amortização será fixada com base no custo de aquisição do direito ou bem, (...) tendo em vista o número de anos restantes de existência do direito”.

Assim, percebe-se que a Lei nº 4.506/1964, ao contrário das regras contábeis, adota o método de amortização linear em função do tempo de duração do ativo intangível⁶. O contribuinte pode dividir o custo do ativo pelo tempo de existência do direito, para obter a quota de amortização anual, que constitui o valor que será apropriado a débito no resultado (despesa) a cada exercício⁷.

Com tais anotações, pode-se assentar que o objetivo do artigo 58 da Lei nº 4.506/1964, ao consagrar a amortização linear no âmbito do direito tributário, consiste em permitir, de forma simples e prática, a transferência gradual do valor do bem intangível para o resultado do exercício, em parcelas periódicas lineares, fixas e estáveis.

Neste ponto, a questão que se coloca diz respeito ao tratamento a ser seguido para a compatibilização do artigo 58 da Lei nº 4.506/1964 com as novas regras contábeis.

Isso porque, como dito acima, as regras contábeis determinam que o ativo intangível deve ser amortizado de acordo com o Pronunciamento CPC nº 04. Assim, o valor amortizável do ativo intangível com vida útil definida deve ser apropriado ao resultado de forma sistemática ao longo da vida útil. O método de amortização deve refletir o *padrão de consumo* pela entidade dos *benefícios econômicos futuros* esperados. A regra é a de que a amortização contábil do intangível deverá ocorrer de forma não linear. Caso não seja possível determinar esse padrão com confiabilidade, o Pronunciamento determina a utilização do método linear, em caráter residual. De outro lado, o ativo intangível com vida útil indefinida deverá ser objeto de teste de recuperabilidade.

⁶ O procedimento para cálculo da quota de amortização pode ser extraído do Parecer Normativo CST nº 110/1 975, segundo o qual o "método linear consiste na divisão do montante amortizável, pelo número de anos nos quais se deseja apropriá-lo ao custo. É o método mais utilizado e o mais prático, sendo chamado linear porque sua representação gráfica é expressa por uma linha reta". Embora o Parecer Normativo em questão trate especificamente da amortização de despesas pré-operacionais ou pré-industriais, é certo que a definição do método linear nele utilizada pode ser utilizada como parâmetro para a determinação da taxa anual.

⁷ PEDREIRA, José Luiz Bulhões. Imposto sobre a Renda - Pessoas Jurídicas. Volume 1. Rio de Janeiro: Justec, 1979, p. 428.

A dificuldade exsurge porque, em diversas ocasiões, as pessoas jurídicas não podem utilizar o método linear na sua escrituração contábil, tendo em vista que a projeção de receitas esperadas demonstra a existência de variação no padrão de consumo dos benefícios econômicos esperados. Diante deste cenário, surge a questão de saber se é válido manter o método linear preconizado pela legislação tributária após a edição da Lei nº 12.973/2014, a despeito do procedimento não linear seguido na escrituração do contábil.

Ao adaptar as leis tributárias às novas regras contábeis⁸, a Lei nº 12.973/2014, em seu artigo 41, limitou-se a afirmar que a amortização de direitos classificados no ativo intangível será considerada dedutível na determinação do lucro real, desde que o respectivo ativo esteja intrinsecamente relacionado com a produção ou comercialização. Veja-se:

“Art. 41. A amortização de direitos classificados no ativo não circulante intangível é considerada dedutível na determinação do lucro real, observado o disposto no inciso III do caput do art. 13 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.”

A menção ao inciso III do artigo 13 da Lei nº 9.249/1995 tem o objetivo de esclarecer que a possibilidade de deduzir a contrapartida da amortização contábil do ativo intangível, para fins de determinação do lucro real, alcança apenas os bens ou direitos intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços⁹.

⁸ Na exposição de motivos da Medida Provisória nº 627/2013, posteriormente convertida na Lei nº 12.973/2014, pode-se verificar o seguinte: “A presente Medida Provisória tem como objetivo a adequação da legislação tributária à legislação societária e às normas contábeis e, assim, extinguir o RTT e estabelecer uma nova forma de apuração do IRPJ e da CSLL, a partir de ajustes que devem ser efetuados em livro fiscal. Além disso, traz as convergências necessárias para a apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP e da COF/NS”.

⁹ É o que consta da Exposição de Motivos que acompanhou a Medida Provisória nº 627/2013, como se pode verificar do trecho a seguir transcrito: “o art. 39 estabelece que a amortização de ativo intangível é dedutível para fins de apuração do IRPJ, desde que o direito seja intrinsecamente relacionado com a produção ou comercialização dos bens e serviços da empresa, observadas as demais disposições da legislação tributária sobre a matéria”. Esclareça-se que o artigo 39 da Medida Provisória nº 627/2013 equivale ao artigo 41 da Lei nº 12.973/2014.

Observe-se que o dispositivo legal transcrito acima apenas prevê que a amortização será considerada dedutível na determinação do lucro real, sem estabelecer, contudo, o procedimento para a sua realização. Diante da falta de opção expressa do legislador, é possível vislumbrar três alternativas para a solução da celeuma:

- (i) o valor a ser deduzido corresponde à contrapartida da amortização contábil do bem ou direito registrado no ativo intangível;
- (ii) o valor passível de dedução corresponde à taxa anual de amortização determinada pela lei tributária, em consonância com o artigo 58, parágrafos 1º e 2º, da Lei nº 4.506/1964, que leva em consideração o número de anos de existência do direito;
- (iii) a amortização contábil produz efeitos fiscais para os bens e direitos que não estejam compreendidos no artigo 58 da Lei nº 4.506/1964, o que implica a convivência dos regimes mencionados nos itens (i) e (ii) acima, ainda que com âmbitos de aplicação distintos.

À primeira vista, como o artigo 41 da Lei nº 12.973/2014 não faz referência ao critério de amortização, é possível entender que o valor da amortização contábil, debitado em conta de despesa, poderá ser considerado dedutível para fins de determinação do lucro real, tendo em vista que a lei tributária não prescreveu qualquer ajuste específico. Isso porque os ajustes ao lucro líquido prescritos pela lei tributária constituem um *sistema de exceções taxativas*, de modo que o contribuinte somente pode efetuar adições e exclusões ao lucro líquido, para efeito de determinação do lucro real, nas hipóteses previstas em lei.

Ora, a lei tributária não prescreve ajustes de *adição* ou *exclusão* da quota de amortização ao lucro líquido contábil. Ao contrário, o artigo 41 da Lei nº 12.973/2014 diz expressamente que a amortização de direitos classificados

no ativo intangível será considerada dedutível na determinação do lucro real¹⁰. Portanto, uma primeira conclusão, que deflui da própria integração entre a contabilidade e a tributação corporativa, que adota como ponto de partida o lucro líquido contábil, seria no sentido de que a amortização contábil do ativo intangível, ainda que baseada em critério não linear, por seguir o *padrão de consumo dos benefícios econômicos futuros*, será considerada dedutível do lucro líquido, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL¹¹.

Ocorre que, como será demonstrado no presente estudo, o artigo 41 Lei nº 12.973/2014 não revogou, de forma expressa ou tácita, o parágrafo 1º do artigo 58 da Lei nº 4.506/1964, que permite a amortização do ativo com base em método linear, que leva em consideração o número de anos restantes de existência do direito. Diante da inexistência de revogação, é possível entender que o contribuinte ainda pode adotar a amortização linear do bem ou direito registrado no ativo intangível, de acordo com o prazo estabelecido na lei ou no contrato. Essa alternativa encontra amparo nos seguintes fundamentos, que serão examinados pormenorizadamente em subtópicos específicos:

- inexistência de revogação do parágrafo 1º do artigo 58 da Lei nº 4.506/1964;
- intenção do legislador tributário de evitar que o subjetivismo responsável que norteia as novas regras contábeis influencie na seara tributária;
- manutenção da uniformidade ou homogeneidade da arrecadação fiscal, evitando oscilações a depender do critério de alocação contábil.

De qualquer modo, cabe ressaltar que o artigo 58 da Lei nº 4.506/1964 não alcança, necessariamente, todos os bens ou direitos passíveis de

¹⁰ Vale registrar que, ativo intangível com vida útil indefinida, sujeito ao teste de *impairment*, o contribuinte deverá observar a regra prevista no artigo 32 da Lei nº 12.973/2014, que traz um tratamento tributário específico para o tema.

¹¹ Artigo 50 da Lei nº 12.973/2014.

registro no ativo intangível, tendo em vista que a sua redação apenas autoriza a amortização do *“capital aplicado na aquisição de direitos cuja existência ou exercício tenha duração limitada, ou de bens cuja utilização pelo contribuinte tenha o prazo legal ou contratualmente limitado”*. Dessa forma, caso o contribuinte possua um ativo intangível que não atenda aos requisitos do artigo 58 da Lei nº 4.506/1964, mas que possa ser objeto de amortização contábil, por ter vida útil econômica definida (o que afasta o teste de recuperabilidade), poder-se-á reconhecer a dedutibilidade da quota de amortização registrada na escrituração contábil, pois o artigo 41 da Lei nº 12.973/2014 limita-se a estabelecer que a amortização de direitos classificados no ativo intangível será considerada dedutível na determinação do lucro real.

Outra possível diferença no âmbito de aplicação do artigo 58 da Lei nº 4.506/1964, em comparação ao artigo 41 Lei nº 12.973/2014, diz respeito à possibilidade de amortização de ativos intangíveis sem duração limitada.

De fato, como o artigo 58 da Lei nº 4.506/1964 trata da amortização do capital aplicado *“na aquisição de direitos cuja existência ou exercício tenha duração limitada”*, determinados ativos intangíveis, como as marcas, apenas eram baixados para o resultado do exercício no momento em que o contribuinte cessava a sua utilização¹². Por outro lado, o artigo 41 da Lei nº 12.973/2014 parece admitir a dedução dos encargos de amortização de qualquer bem classificado no ativo intangível, sem a restrição contida no artigo 58, desde que intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços. Assim, qualquer ativo intangível que seja passível de amortização segundo as novas regras contábeis estaria abrangido pelo artigo 41 Lei nº 12.973/2014, inclusive as marcas sem duração limitada¹³.

Em suma, a amortização contábil poderá produzir efeitos fiscais em relação aos bens e direitos que não estejam compreendidos no artigo 58 da Lei nº 4.506/1964.

¹² Vide Parecer Normativo CST nº 375/ 1970.

¹³ MUNIZ, Ian; MONTEIRO, Marco. *Tributos Federais e o Novo Padrão Contábil-Comentários à Lei nº 12.973/14*. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 284.

3.1. INEXISTÊNCIA DE REVOGAÇÃO DO ART. 58, PARÁGRAFO 1º, DA LEI Nº 4506/1964

Como enfatizado acima, a Lei nº 12.973/2014 não revogou expressamente o artigo 58, parágrafo 1º, da Lei nº 4.506/1964, que disciplina a amortização fiscal de direitos cuja existência ou exercício tenha duração limitada, bem como de bens cuja utilização pelo contribuinte tenha o prazo legal ou contratual limitado. Assim, diante da inexistência de revogação expressa, é forçoso reconhecer que a existência de *revogação tácita* ou de *perda de eficácia* (desuso)¹⁴ somente seria possível caso se admitisse que a Lei nº 12.973/2014 disciplinou inteiramente da matéria, revogando tacitamente a norma contida no artigo 58 da Lei nº 4.506/1964, ou que a norma inserta no artigo 58 da Lei nº 4.506/1964 é incompatível com o novo regime contábil introduzido no direito societário brasileiro (padrão IFRS), bem como com a sua nova disciplina jurídico-tributária geral e específica introduzida pela Lei nº 12.973/2014. Ocorre que essas duas alternativas são refutáveis e superáveis, o que afasta a possibilidade de reconhecimento da *revogação tácita* ou da *perda de eficácia*.

De fato, o primeiro aspecto a ser considerado diz respeito ao artigo 9º da Lei Complementar nº 95/1998, que versa sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis, segundo o qual *a cláusula de revogação deverá enumerar, expressamente, as leis ou disposições legais revogadas*¹⁵. Desde a entrada em vigor da citada lei, entende-se que a revogação de qualquer dispositivo legal deve ser expressa.

¹⁴ A parda questão da revogação, seria possível, eventualmente, reconhecer que o artigo 58, parágrafo 1º, da Lei nº 4.506/1964 perdeu a sua eficácia material (desuso), o que será explorado adiante.

¹⁵ A respeito da importância da Lei Complementar nº 95/1998, pede-se vênua para transcrever o seguinte excerto de voto proferido pela Ministra Cármen Lúcia na ADIN n.º 4.876-DF, de 26.3.2014: *“A Lei Complementar nº 95, que é tão pouco lida no Brasil, e que é a lei que afirma e afirmou como se devem fazer as leis, para que a gente superasse formas de elaboração legislativa que querem se fazer desentender, ao invés de se fazer entender (...). Eu faço menção a essa norma, porque essa lei complementar veio logo após a Constituição, em 93, porque tínhamos uma técnica infeliz de fazer/eis no Brasil, especialmente na área da Administração Pública”*. Na recente Solução de Consulta COSIT nº 181 / 2014, a Administração Tributária utilizou a Lei Complementar nº 95/1998 para afirmar que as disposições de um parágrafo devem ser analisadas em consonância com o disposto no caput, destacando, ainda, a sua importância para que os textos legais sejam redigidos com clareza, precisão e ordem lógica.

Em seguida, o artigo 12 da Lei Complementar nº 95/1998 estabelece formas específicas para a alteração dos textos legais em vigor, que envolvem tanto a reprodução integral do comando normativo alterado, caso a alteração seja substancial (inciso I), quanto a substituição ou alteração do dispositivo legal no próprio corpo do texto (inciso II). Ocorre que, além da ausência de revogação expressa, a Lei nº 12.973/2014 também não realizou qualquer alteração expressa - substancial ou não - na redação do artigo 58, parágrafo 1º, da Lei nº 4.506/2014, nos moldes sugeridos pelo artigo 12 da Lei Complementar nº 95/1998. Por isso, pode-se assentar que não há qualquer indício de eventual revogação do regime tributário de amortização linear dos bens ou direitos com vida útil limitada.

O segundo aspecto que reforça a afirmação acima, acerca da inexistência de revogação, decorre diretamente do rol de preceitos normativos expressamente revogados pelo artigo 117 da Lei nº 12.973/2014. Isso porque, o inciso I do citado dispositivo legal foi explícito ao revogar a alínea "b" e o parágrafo 3º do artigo 58 da Lei nº 4.506/1964. Veja-se:

“Art. 117. Revogam-se, a partir de 1º de janeiro de 2015:

I - a alínea "b" do caput e o parágrafo 3º do art. 58 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964.”¹⁶

A revogação expressa acima mostra que o legislador tributário tinha pleno conhecimento do teor do artigo 58 da Lei nº 4.506/1964, mas optou por manter intacto o tratamento tributário nele estabelecido para amortização do capital aplicado na aquisição de ativos intangíveis, em razão do tempo de fruição dos benefícios por eles proporcionados.

¹⁶ Apenas para contextualizar a revogação, relembre-se que a alínea "b" tratava da amortização de investimento em bens que, nos termos da lei ou contrato que regule a concessão de serviço público, devem ser revertidos ao poder concedente ao fim do prazo contratual estabelecido, sem direito à indenização. Por sua vez, o parágrafo 3º do artigo 58 da Lei nº 4.506/1964 versava sobre a amortização, no prazo mínimo de 5 (cinco) anos, de determinados valores registrados no antigo ativo diferido, como as despesas pré-operacionais, os custos de pesquisa, os custos e as despesas de desenvolvimento de jazidas e minas ou de expansão de atividades industriais, entre outros.

Há de se destacar, neste ponto, o princípio da obrigatoriedade das leis, consagrado no artigo 3º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro ("LINDB"), instituída pelo Decreto-Lei nº 4.657/1942, segundo a qual "*ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece*". Ora, se o ordenamento jurídico exige até dos cidadãos o conhecimento do ordenamento jurídico, a fim de não condicionar a imposição das regras jurídicas à ciência do seu conteúdo por parte do destinatário, com ainda maior razão impõe-se o reconhecimento de que o legislador conhece o conteúdo das regras jurídicas em vigor, mas optou por manter integralmente vigente a amortização linear da Lei nº 4.506/1964.

Note-se que não é sequer necessário invocar o postulado hermenêutico do legislador racional, que tem ciência global e integral do ordenamento jurídico, com pleno e vasto conhecimento de todas as normas presentes e passadas. Isso porque, à evidência, a mera revogação expressa da alínea "b" e do parágrafo 3º do artigo 58 da Lei nº 4.506/1964 confirma cabalmente que o Poder Legislativo estava absolutamente ciente da existência da norma jurídica que autoriza a amortização gradual dos ativos intangíveis.

Não há como pressupor que o legislador simplesmente se esqueceu de revogar o artigo 58, parágrafo 1º, da Lei nº 4.506/1964 por ocasião da edição da Lei nº 12.973/2014, a fim de que a amortização de um ativo intangível seguisse exclusivamente os novos critérios contábeis do Pronunciamento CPC nº 04. Ao contrário, a ausência de revogação e o *princípio da continuidade da lei*¹⁷, segundo o qual o texto legal tem vigência contínua até que seja revogado por outra lei, conduzem à conclusão de que as normas não revogadas pela Lei nº 12.973/2014 permanecem integralmente em vigor.

Excepcionalmente, poder-se-ia reconhecer que determinadas normas tributárias, ainda que não revogadas pela Lei nº 12.973/2014, perderam a sua *eficácia material*, caindo em desuso em razão da impossibilidade de produção de efeitos concretos. Isso poderia ocorrer caso se constatasse que a lei perdeu as condições fáticas de sua atuação, por ser inadequada à realidade fática ou às condições técnicas de sua atuação. De qualquer forma, ainda assim não

¹⁷ Art. 2º da LINDB. Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.

será possível cogitar da existência de revogação, eis que o desuso faz com que a lei perca apenas a sua eficácia formal (aptidão para regular fatos sociais).

Com efeito, Goffredo Telles Junior ensinava, com propriedade, que a decrepitude ou caduquez da norma jurídica decorre da evolução cultural da sociedade, que provoca transformações no corpo social. A decrepitude não afeta a *vigência da lei*, que perdura enquanto não houver revogação por outra lei, mas, sim, a sua *eficácia material*, pois o texto legal torna-se desatualizado, desativado ou inaplicável à nova realidade social¹⁸. Logo, a cessação da vigência da lei não pode decorrer do desaparecimento definitivo das circunstâncias fáticas que ensejaram a sua edição, pois a força obrigatória da lei não fica à mercê das razões determinantes que nortearam o legislador, sob pena de se instituir insegurança e incerteza no ordenamento jurídico. Por isso, caberia ao legislador - e não ao intérprete - examinar as transformações sociais subsequentes à lei, para então decretar a sua revogação ou realizar as modificações condizentes com a nova realidade social¹⁹.

Ademais, não se pode perder de vista que o desuso deve ser evidenciado por meio de indução, comprovando-se, na prática, a falta de condições de aplicabilidade da lei, e não por meio de dedução, baseada em ideias apriorísticas ou pré-constituídas, decorrentes de mero juízo de valor do intérprete. É preciso, portanto, verificar na realidade fenomênica se a lei não tem mais aptidão para regular os fatos sociais, não cabendo ao intérprete pressupor a perda de sua eficácia em razão da simples introdução de novas regras contábeis.

No caso ora examinado, não há qualquer incompatibilidade entre as regras contábeis aplicáveis aos intangíveis e o artigo 58, parágrafo 1º, da Lei nº 4.506/1964, o que afasta a possibilidade de reconhecimento da perda de sua eficácia material.

¹⁸ JUNIOR, Goffredo Telles. *Iniciação na Ciência do Direito*. São Paulo: Saraiva, 2001, pp. 2016-219.

¹⁹ PEREIRA, Caio Mário da Silva *Instituições de Direito Civil - Introdução ao Direito Civil/Teoria Geral de Direito Civil*. Volume I. 26ª Edição. Atualizada por Maria Celina Bodin de Moraes. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 106.

O terceiro aspecto que corrobora a ausência de revogação reside no fato de que o legislador não disciplinou integralmente a matéria em pauta. De acordo com o artigo 2º, parágrafo 1º, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, *“a lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior”*.

O artigo 41 da Lei nº 12.973/2014, que pode ser considerado o seu principal dispositivo legal a respeito do tema, limita-se a estabelecer que a amortização de direitos classificados no ativo intangível será considerada dedutível na determinação do lucro real. Dessa forma, é forçoso reconhecer que a Lei nº 12.973/2014 não versa sobre questões fundamentais para a amortização de um ativo intangível, como o valor passível de amortização, que corresponde ao custo de aquisição do direito ou bem, e a taxa de amortização, que será determinada em função do número de anos de existência do direito. Em outras palavras, a nova lei reconhece a dedutibilidade, mas não diz como ela irá ser implementada, o que ficou justamente a cargo da Lei nº 4.506/1964.

Além disso, cabe frisar que esse enunciado normativo ainda faz remissão expressa ao inciso III do artigo 13 da Lei nº 9.249/1995, o que confirma, de forma categórica, que a Lei nº 12.973/2014 não disciplinou integralmente a matéria. Como mencionado anteriormente, essa remissão legislativa apenas exige que o ativo intangível, passível de amortização para fins fiscais, corresponda a bens ou direitos intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços desenvolvidos pela pessoa jurídica.

À perspicaz atenção de Silvio Rodrigues não escapou a constatação, ao escrever sobre a vigência das leis no direito brasileiro, de que a revogação tácita apenas ocorre na hipótese de absoluta incompatibilidade entre a matéria regulada pela nova lei e as disposições legais antes vigentes. Eis a precisa lição do autor:

“A lei posterior revoga a anterior ainda quando discipline inteiramente matéria por aquela tratada. (...). Entretanto, se não há colidência entre os dois textos, porque a lei nova apenas estabelece disposições a par das já existentes e com ela compatíveis, a primeira continua a subsistir.”²⁰

A mera edição de nova lei para regulamentar determinada matéria, sem mencionar expressamente a revogação da lei antiga, não é suficiente para determinar se houve o propósito de abolir o regime jurídico anterior, sobretudo na hipótese em que as disposições legais podem ser consideradas coexistentes, ante a ausência de incompatibilidade. Contundente, sobre o tema, a lição de Caio Mário da Silva Pereira:

“O princípio cardeal em torno da revogação tácita é o da incompatibilidade. (...) Esta incompatibilidade pode ser o resultado da normativa geral instituída em face do que antes existia: quando a lei nova passa a regular inteiramente a matéria versada na lei anterior, todas as disposições desta deixam de existir, vindo a lei revogadora substituir inteiramente a antiga.”²¹

Admite-se, em certas circunstâncias, a *revogação global tácita*, sem a necessidade de incompatibilidade, na hipótese em que a nova lei disciplina integralmente uma matéria, mesmo que repetindo certos preceitos da norma antes vigente²². Entretanto, há de se convir que a Lei nº 12.973/2014 não disciplinou integralmente a matéria, tal como ocorre, por exemplo, na hipótese de edição de um novo código civil, que substitui integralmente o anterior.

A esta altura, também deve ficar claro que a Lei nº 12.973/2014, ao tratar dos efeitos tributários dos padrões contábeis internacionais, extinguindo o RTT, poderia ter inaugurado uma nova ordem legal em matéria de IRPJ, CSL, PIS e COFINS, revogando integralmente o sistema anterior. Mas não foi essa a opção do legislador. Como se verifica em todo o texto da Lei nº 12.973/2014, a

²⁰ RODRIGUES, Silvio. *Direito Civil -Porte Geral*. Volume I. 32ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 19.

²¹ PEREIRA, Caio Mário da Silva *Instituições de Direito Civil-Introdução ao Direito Civil/Teoria Geral de Direito Civil*. Volume I. 26ª Edição. Atualizada por Maria Celina Bodin de Moraes. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 106.

²² FERRAZJÚNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito*. 3ª Edição. São Paulo: Atlas, 2001, pp. 200-201.

sistemática adotada foi de implementar modificações pontuais nos dispositivos da legislação em vigor, apenas naquilo que precisaria ser adaptado, segundo o critério do legislador. De fato, não foi criada uma nova lei geral para os tributos corporativos, mas sim foram alteradas as disposições da legislação esparsa.²³ Daí se poder afirmar que o legislador não procedeu a uma ruptura total com o regime anterior. Pelo contrário, as leis até então em vigor foram mantidas, com alterações e revogações específicas, naquilo que o legislador entendeu necessário para adaptá-las às novas regras contábeis. Prova indiscutível dessa afirmativa está no disposto no artigo 1º da referida lei, que, ao inaugurá-la, pontua claramente que *“o Imposto sobre a Renda das Pessoas jurídicas - IRPJ, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, a Contribuição para o PIS/Pasep e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins serão determinados segundo as normas da legislação vigente, com as alterações desta Lei”*.

Há, ainda, outro ponto relevante a ser discutido em relação ao tema, especificamente no que tange ao processo legislativo que culminou na Lei nº 12.973/2014. Sem qualquer prejuízo para as afirmações anteriores, é importante pontuar que a Proposta de Emenda nº 137, apresentada pelo Senador Antônio Carlos Rodrigues durante a tramitação da Medida Provisória nº 627/2013, procurou estabelecer expressamente uma taxa anual linear para a quota de amortização dedutível para fins fiscais, com o objetivo de evitar que as novas regras contábeis implicassem a atribuição de possível tratamento distinto para contribuintes em situações equivalentes.²⁴ A proposta de ementa em

²³ Como exemplo, o Decreto-lei nº 1.598/ 1977, a Lei nº 9.249/ 1995, a Lei nº 9.430/1996, a Lei nº 9.718/1998, a Lei nº 10.637/2002, a Lei nº 10.833/2003, entre outras, inclusive a Lei nº 4.506/ 1964, no que se refere à depreciação e amortização.

²⁴ Confira-se a redação da proposta de emenda: “A alteração proposta visa incluir os parágrafos 1º e 2º ao art. 39 da Medida Provisória nº 627, de 2013, uma vez que a não especificação de taxas para a carreta amortização de bens do Ativo Intangível poderá gerar distorções e dúvidas nas apurações de IRPJ e CSLL. A restrição da redação atual, em que a amortização realizada é dedutível para fins de apuração do IRPJ e CSLL, trata desigualmente contribuintes que se encontram na mesma situação. Desta forma, a inclusão feita na artigo 39 da Medida Provisória nº 627, de 2013, visa tão somente garantir a isonomia do tratamento tributário em relação a bens de mesma natureza, mas que por força das novas regras contábeis são classificados em grupos de contas distintas”.

questão não foi aprovada no Congresso Nacional, mas a sua recusa não traz qualquer efeito conclusivo. Pode-se entender que a alteração legislativa era supérflua²⁵, uma vez que a Lei nº 12.973/2014 não revogou o artigo 58, parágrafo 1º, da Lei nº 4.506/1964, assim como se pode considerar que o legislador optou por atribuir efeito às regras contábeis de amortização, sem a necessidade de impor qualquer ajuste específico. Trata-se, sem dúvida, de questão pré-legislativa que não interfere no conteúdo da norma em estudo.

Diante das considerações acima, pode-se afirmar, com segurança, que a Lei nº 12.973/2014 não revogou tacitamente o artigo 58, parágrafo 1º, da Lei nº 4.506/1964, seja porque não regulou inteiramente a amortização de ativos intangíveis, seja porque as disposições legais das mencionadas leis não são integralmente incompatíveis ou conflitantes.

Ante a ausência de revogação, passa-se a examinar as demais razões que podem ter motivado o legislador tributário a manter o método de amortização linear de ativos intangíveis, na forma do artigo 58 da Lei nº 4.506/1964. Observe-se que não se quer, com isso, afirmar que o método não linear de amortização de ativos intangíveis é incompatível com a legislação tributária. Ao contrário, para os ativos intangíveis que não se amoldam ao artigo 58 da Lei nº 4.506/1964, em razão da ausência de prazo limitado de utilização, é possível entender pela manutenção da dedutibilidade da quota de amortização registrada na escrituração contábil, tendo em vista que o artigo 41 da Lei nº 12.973/2014 limita-se a estabelecer que a amortização de direitos classificados no ativo intangível será considerada dedutível na determinação do lucro real. Já nos casos envolvendo direitos com duração limitada, o método linear apresenta-se como regra imanente ao respectivo regime de amortização, pois é pelo decurso do tempo que vai se extinguindo a possibilidade da sua utilização econômica. Dessa forma, os comentários a seguir visam apenas a apresentar os fundamentos que podem ter inspirado o legislador tributário a preservar o

²⁵ De fato, essa pode ser a justificativa jurídica para a não aprovação da emenda: a norma como posta na então Medida Provisória nº 627/2013, e que se converteu no art. 41 da Lei nº 12.973/2014, não afasta a amortização linear, nos termos da Lei nº 4.506/1964, sendo desnecessária a modificação legislativa proposta.

regime de amortização linear previsto no artigo 58, parágrafo 1º, da Lei nº 4.506/1964.

3.2. SUBJETIVISMO RESPONSÁVEL

Como se sabe, a Lei nº 11.638/2007, que iniciou o processo de convergência das regras contábeis brasileiras aos padrões internacionais, representa uma revolução na cultura contábil brasileira, em virtude das mudanças promovidas nas formas de reconhecimento, mensuração e evidenciação das transações. A necessidade de desenvolvimento econômico e de expansão do mercado de capitais brasileiro exigiu o resgate do papel inicial da contabilidade, a fim de que as demonstrações financeiras refletissem de forma mais fidedigna e transparente a realidade econômica da empresa. Com isso, a nova contabilidade procurou resgatar o seu papel de instrumento para gerar informações e auxiliar os seus usuários na tomada de decisões. Para fornecer informações econômicas ao mercado, a contabilidade passa a apresentar uma visão prospectiva do patrimônio da entidade, afastando-se, em certa medida, da noção geral de que as informações financeiras se reportam ao passado, como um retrato da situação patrimonial da entidade em determinado momento.

Ocorre que, entre os pilares da nova contabilidade, está a adoção de normas mais flexíveis, baseadas em princípios contábeis, que conferem ao contador maior liberdade no processo de reconhecimento contábil, a partir da ideia de *subjetivismo responsável*²⁶⁻²⁷.

²⁶ Na lição de Sérgio de Iudícibus: “(...) temos de ter capacidade de exercer um *subjetivismo responsável*, aprendermos a lidar com valores (...) e (...) não nos acomodar, apenas, numa falsa noção de objetividade”. (IUDICIBUS, Sérgio de. “A Contabilidade como Sistema de Informação Empresarial (SIE)”. *Boletim do Ibracon*. São Paulo: Ibracon, 1998, p. 3).

²⁷ Segundo Alessandra Hirano Fuji e Valmor Slomski: “A *subjetividade* é inerente a todo processo de mensuração, encontra-se presente em diversos aspectos do processo decisório e não deve constituir obstáculo para a precificação e o reconhecimento de ativos devido ao problema da objetividade”. (FUJI, Alessandra Hirano; SLOMSKI, Valmor. *Revista Contabilidade & Finanças - USP* n. 33. São Paulo: USP, 2003, p. 42).

De fato, a contabilidade não é uma ciência exata²⁸. É equivocado pensar que a contabilidade, por disciplinar a mensuração de eventos econômicos, realiza verdadeira operação matemática, que a deixaria imune a juízos de valor²⁹. A ciência contábil não se limita a captar os eventos econômicos ocorridos no mundo fenomênico, submetendo-os a determinada técnica de mensuração. Ao contrário, pode-se dizer que essa noção é equivocada, pois ignora que a mensuração é apenas uma das etapas do *processo contábil*, que envolve também o reconhecimento e a evidenciação. É justamente no processo de reconhecimento que o contador capta os eventos econômicos e os transforma em fatos contábeis, o que pressupõe uma inegável carga valorativa. A contabilidade possui a sua própria finalidade e, apesar de ter como ponto de partida os eventos econômicos, sobre eles aplica a sua particular forma de conhecimento³⁰. Em última análise, pode-se dizer que o processo contábil leva em consideração a finalidade das demonstrações financeiras, a partir da adoção de critérios válidos e aceitáveis segundo as circunstâncias fáticas de cada caso concreto, mas sem o grau de objetividade exigido para a apuração do lucro tributável.

Diante deste cenário, é preciso reconhecer que os parâmetros das novas regras contábeis, baseados no subjetivismo responsável do contador, podem trazer inúmeras incertezas para a esfera tributária, o que se afigura incompatível com os princípios constitucionais que orientam o sistema tributário nacional, como o princípio da legalidade e o princípio da segurança

²⁸ Segundo Fábio Konder Comparato: “A exatidão matemática dos balanços (...) é mera coerência interna e recíproca de lançamentos em partidas dobradas, simples exatidão formal. Mas entre a realidade econômica e a sua tradução contábil interfere, necessariamente, um juízo de valor, uma estimativa axiológica, cuja imprecisão e contestabilidade jamais poderão ser suprimidas, porque inerentes ao próprio processo de conhecimento”. (COMPARATO, Fábio Konder. “A Natureza Jurídica do Balanço”. *Ensaios e Pareceres de Direito Empresarial*. Rio de Janeiro: Forense, 1977, p. 32).

²⁹ LOPES, Alexsandro Broedel. “A Política do Balanço e o Novo Ordenamento Contábil Brasileiro das Companhias Abertas”. *Controvérsias jurídico-Contábeis (Aproximações e distanciamentos)*. 2º Volume. Coord. Roberto Quiroga Mosquera e Alexsandro Broedel Lopes. São Paulo: Dialética, 2011, p. 17.

³⁰ FONSECA, Fernando Daniel de Moura. *Normas Tributárias e a Convergência das Regras Contábeis Internacionais*. Dissertação de Mestrado. São Paulo: USP, 2013, pp. 27-31.

jurídica. Daí a opção do legislador tributário de manter inalterada a regra de amortização linear prevista no parágrafo 1º do artigo 58 da Lei nº 4.506/1964.

A maior evidência desta afirmação está no tratamento dado à depreciação pela Lei nº 12.973/2014, para a qual foi mantida a sistemática de adoção das taxas fixas editadas pelas autoridades fiscais, em detrimento da depreciação contábil, que também segue padrões não lineares, a partir de curvas econômicas. Também com o intuito de prestigiar a legalidade e a segurança jurídica, o regime anterior de depreciação linear foi mantido. A diferença é que, no caso da depreciação, as alterações legislativas deixaram evidente a manutenção do regime anterior, eis que a Lei nº 12.973/2014, ao alterar o artigo 57 da Lei nº 4.506/1964, introduziu os parágrafos 15 e 16, os quais determinam que as diferenças entre os critérios contábil e fiscal devem ser controladas via adições e exclusões no LALUR, deixando clara a segregação entre os dois métodos. Contudo, a ausência de normas semelhantes para a amortização de ativos intangíveis não impede que se extraia das regras editadas um papel auxiliar para a interpretação das regras anteriores que não foram revogadas ou modificadas pelo legislador.

Guarde-se em mente, ainda, que os parâmetros das novas regras contábeis não podem acarretar a tributação de substrato econômico que não seja compatível com os contornos e limites fixados pelo texto constitucional e pelo Código Tributário Nacional, sendo imprescindível a observância dos princípios constitucionais tributários, bem como das regras constitucionais de discriminação das competências impositivas. Não se quer, com a afirmação precedente, defender que o legislador tributário não pode atribuir qualquer efeito às regras contábeis baseadas no padrão IFRS. Não se ignora que a base de cálculo do IRPJ é determinada com base no lucro líquido apurado de acordo com as leis comerciais, ajustado pelas adições, exclusões e compensações prescritas pela legislação tributária³¹. Logo, desde que não contrariem a estrutura fundamental do sistema tributário brasileiro, as normas contábeis podem vir a produzir efeitos fiscais, caso o legislador tributário não determine a realização de ajuste específico de adição ou exclusão. Na verdade, o que se deve extrair, desta passagem, é a noção de que a preservação do método linear previsto no artigo 58, parágrafo 1º, da Lei nº 4.506/1964 encontra amplo respaldo nos

³¹ Artigo 6º do Decreto-lei nº 1.598/1977.

princípios e regras que orientam o sistema tributário nacional, o que confirma tanto a ausência de revogação por incompatibilidade sistêmica, quanto a inexistência de caducidade ou decrepitude por anacronismo.

Por tais razões, pode-se dizer que a ausência de revogação do parágrafo 1º do artigo 58 da Lei nº 4.506/1964 está baseada justamente na intenção do legislador tributário de evitar que o subjetivismo responsável influencie na seara tributária, afetando o resultado que servirá de base de cálculo para o recolhimento de tributos ao fisco³².

3.3. MANUTENÇÃO DA UNIFORMIDADE DE ARRECADAÇÃO

Outra possível justificativa para a manutenção do parágrafo 1º do artigo 58 da Lei nº 4.506/1964 reside na possibilidade de manter a uniformidade da arrecadação fiscal.

Sabe-se que há inúmeras regras fiscais editadas pelo legislador tributário com o objetivo, direto ou indireto, de manter a uniformidade da arrecadação fiscal e, por consequência, a estabilidade do orçamento público, dentre as quais se destacam: (i) a exigência de antecipações de imposto de renda por meio do sistema de retenção na fonte e de pagamento antecipado de estimativas mensais; (ii) a existência de limite de 30% para a compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL; (iii) a fixação de prazos lineares para depreciação, amortização ou exaustão; e (iv) a instituição de regime especial de tributação para contratos de longo prazo a preço predeterminado.

Assim, é possível conjecturar que a manutenção do regime de amortização linear do ativo intangível pelo legislador encontra fundamento no objetivo de manter a homogeneidade da arrecadação tributária, gerando um

³² Em sentido semelhante, confira-se a posição de Ian Muniz e Marco Monteiro: “O elevado grau de subjetividade, a possibilidade de escolhas pelas pessoas jurídicas e o grande número de exceções às regras gerais resultariam em grande dificuldade para a administração tributária, no que se refere a matéria de extrema importância e que cada vez mais envolve valores relevantes (de ativos, amortização e conseqüentemente, impostos)”. (MUNIZ, Ian; MONTEIRO, Marco. Tributos Federais e o Novo Padrão Contábil - Comentários à Lei nº 12.973/14. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 284).

fluxo de caixa mensal para a Fazenda Pública. Como a arrecadação tributária constitui a principal fonte de recursos do Poder Público, a utilização do método de amortização linear tem a vantagem de preservar a uniformidade do volume de recursos arrecadados, evitando que os critérios contábeis de amortização do ativo intangível afetem a consistência e a homogeneidade da arrecadação fiscal. Basta verificar que, caso fosse adotado o critério contábil para a dedução fiscal das quotas de depreciação e amortização, poderia haver elevações ou diminuições consideráveis na arrecadação, em função das variações de curvas de demanda que norteiam as regras contábeis, fato que inegavelmente prejudicaria a previsibilidade da entrada de recursos nos cofres públicos.

Por último, pode-se dizer que o método de amortização linear também encontra amparo no princípio da praticabilidade, na medida em que facilita o seu controle e fiscalização pela Administração Tributária, bem como a sua aplicação prática pelo contribuinte. Evita-se, com a adoção do método linear, uma complexa discussão acerca dos critérios utilizados pelos contribuintes para verificar o padrão de consumo dos benefícios econômicos futuros.

Ricardo Marozzi Gregório aponta que a praticabilidade pode ser entendida como um princípio que visa a fomentar a utilização, pelos entes públicos, de mecanismos que tornem mais simples e viável a execução das leis, de forma a promover a igualdade geral entre contribuintes.³³ Logo, a praticabilidade não é um fim em si mesmo, mas, sim, um dever do Estado de, a partir da simplificação da lei tributária, promover o princípio da isonomia. Ora, a adoção de taxas lineares de amortização evita justamente que eventuais diferenças provocadas pelas regras contábeis e pela visão particular de cada contador criem desigualdades entre os contribuintes, bem como incertezas no cumprimento da legislação tributária. As regras contábeis para a avaliação da vida útil do ativo intangível, o cálculo dos ciclos de vida típicos do produto, a verificação de obsolescência técnica, tecnológica, comercial ou de outra natureza, o período de controle sobre o ativo, os limites legais para a sua utilização, as medidas esperadas de potenciais concorrentes, entre outros fatores, podem trazer inúmeras incertezas e dúvidas para aplicação das regras tributárias, o que se afigura incompatível com o princípio da praticabilidade e da certeza do direito (segurança jurídica).

³³ GREGORIO, Ricardo Marozzi. Preços de transferência – Arm's length e Praticabilidade - Série Doutrina Tributária. Volume V. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 287.

Acrescente-se, ainda, que a contabilidade prevê vários métodos para a apropriação sistemática do valor da amortização de um ativo intangível ao longo de sua vida útil, tais como o método dos saldos decrescentes, o método de unidades produzidas e o método linear. A seleção do método de amortização deve obedecer ao padrão de consumo dos benefícios econômicos esperados, sendo aplicado de forma consistente entre os períodos de apuração, mas a alteração pode ocorrer caso exista alteração no padrão de consumo. Essas particularidades mostram, sem necessidade de maior esforço interpretativo, que a ampla margem de liberdade conferida ao contador é indesejável sob o prisma da legislação tributária, por tornar a aplicação da lei tributária extremamente subjetiva.

Vale mencionar, na mesma esteira, que há outros aspectos que tornam as regras contábeis de amortização de ativo intangível indesejáveis para fins de apuração do lucro tributável, dentre os quais se pode mencionar, em caráter exemplificativo, os seguintes: (i) o prazo contábil de amortização pode ser alterado, caso a vida útil do ativo passe a ser diferente da estimativa anterior realizada pelo contador; (ii) o método de amortização deve ser alterado se houver alteração no padrão de consumo previsto, de modo a refletir essa mudança; (iii) a vida útil de ativo intangível deve ser revisada periodicamente, à luz dos eventos e circunstâncias, sendo admitida a mudança de vida útil indefinida para definida, o que deve ser contabilizado como mudança de estimativa contábil, na forma do Pronunciamento CPC nº 23 (“Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro”).

Daí se poder dizer, com Ricardo Mariz de Oliveira, que o lucro líquido apurado de acordo com as novas regras contábeis deve ser objeto de depuração, para a retirada de eventuais substratos indesejáveis ou incompatíveis com o sistema tributário, para fins de apuração de um lucro tributável compatível com os princípios constitucionais³⁴.

³⁴ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. “Depurações do Lucro Contábil para Determinação do Lucro Tributável” Controvérsias jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos). 5º Volume. Coord. Roberto Quiroga Mosquera e Alessandro Broedel Lopes. São Paulo: Dialética, 2014, pp. 359-362.

Em suma, as reflexões acima evidenciam que o legislador tributário, por fortes razões, optou por manter intacto o parágrafo 1º do artigo 58 da Lei nº 4.506/1964, com o objetivo de preservar o procedimento de amortização linear dos bens e direitos registrados no ativo intangível, evitando que as diversas peculiaridades que permeiam o processo contábil interferissem de maneira significativa e imprevisível na apuração do lucro tributável.

De todo modo, cabe ressaltar que as leis vigentes no ordenamento jurídico devem ser interpretadas e aplicadas de acordo com as duas disposições, independentemente da vontade do legislador. Assim, a conclusão ora defendida acerca da vigência do artigo 58, parágrafo 1º, da Lei nº 4.506/1964 deve prevalecer pela própria interpretação percuciente das regras jurídicas em vigor, ainda que se conteste as razões acima elencadas.

4. A POSSIBILIDADE DE REALIZAÇÃO DE AJUSTE DIRETAMENTE NO LALUR

A questão a ser examinada, neste tópico, diz respeito à possibilidade de realização da amortização do ativo intangível diretamente no LALUR³⁵, com base no método linear previsto no parágrafo 1º do artigo 58 da Lei nº 4.506/1964, tendo em vista que o critério contábil utilizado pelo contribuinte levará em consideração o padrão de consumo dos benefícios econômicos futuros, na forma do Pronunciamento Contábil CPC nº 04.

Antes de qualquer consideração, deve-se destacar que, desde 1977, quando foi editado o Decreto-Lei nº 1.598/1977, responsável por adaptar a legislação do Imposto de Renda à então nova Lei nº 6.404/1976, o LALUR vem sendo utilizado como instrumento para a realização de ajustes ao lucro líquido contábil para efeito de determinação do lucro real, base de cálculo do imposto em questão. Desde aquela época, o lucro líquido contábil consistia no ponto de partida para a apuração do lucro real, mas a legislação previa ajustes específicos, que decorriam de normas que regulavam a tributação do lucro pelo Imposto de Renda.

³⁵ Vale lembrar que o LALUR, atualmente escriturado em meio digital, está inserido dentro do âmbito da Escrituração Contábil Fiscal - ECF (Cf. Instrução Normativa RFB nº 1.422/2013).

Ocorre que, com a introdução dos padrões internacionais de contabilidade, como já exposto, o lucro líquido passou a ser demonstrado a partir de critérios econômicos que, muitas vezes, o distanciam dos princípios que regem a tributação. Diante disso, os ajustes realizados ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real, passaram a ser ainda mais relevantes, porquanto maiores são as adaptações a serem feitas para que se possa apurar a base de cálculo do Imposto de Renda em observância aos princípios que regem a tributação, notadamente a legalidade, a capacidade contributiva e a realização da renda³⁶. Nesse contexto, o LALUR passou a ocupar papel fundamental, como instrumento hábil a suportar e evidenciar esses ajustes ao lucro líquido, agora mais do que nunca necessários.

O papel fundamental do LALUR no novo contexto pode ser confirmado pela sua manutenção, pela Lei nº 12.973/2014, no texto do artigo 8º do Decreto-Lei nº 1.598/1977, com algumas importantes alterações. Com efeito, o LALUR, antes desprovido de grandes formalidades, passou a ser de entrega obrigatória pelo sujeito passivo, em meio digital, no ambiente SPED, dotado de maior rigidez formal. Além disso, o descumprimento do dever de entregar o LALUR passou a submeter o respectivo infrator a severas penalidades, nos termos do artigo 8-A do referido Decreto-Lei, evidenciando a sua relevância no cenário atual.

Feitas essas considerações iniciais, volta-se à análise do tema em questão no presente estudo. O problema concreto a ser enfrentado pelos contribuintes surge na hipótese em que a quota de amortização obtida com base na Lei nº 4.506/1964 supera a quota de amortização efetivamente contabilizada na apuração do lucro líquido contábil, que servirá de ponto de partida para a determinação do lucro real. Na hipótese inversa, em que o valor contábil superar o valor da amortização linear, é suficiente a realização de um lançamento de adição, para evitar a dedução do respectivo excesso.

O artigo 8º do Decreto-Lei nº 1.598/1977 prevê que o contribuinte deverá escriturar, além dos demais registros requeridos pelas leis comerciais e

³⁶ Sobre o tema, vide: ROCHA, Sérgio André. “Questões Fundamentais do Imposto de Renda Após a Lei nº 12.973/14 (2015)”. Estudos de direito tributário: teoria geral, processo administrativo e tributação internacional. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015. p. 312.

tributárias, o livro de apuração do lucro real ("LALUR"), que atualmente será entregue em meio digital, no qual (i) serão lançados os ajustes de adição e exclusão ao lucro líquido do exercício; (ii) será transcrita a demonstração do lucro real; e (iii) serão mantidos os registros de controle de prejuízos a compensar em exercícios subsequentes, de depreciação acelerada, de exaustão mineral com base na receita bruta, de exclusão por investimento das pessoas jurídicas que explorem atividades agrícolas ou pastoris e de outros valores que devam influenciar a determinação do lucro real de exercício futuro e não constem de escrituração comercial.

Para o propósito deste estudo, é oportuno examinar, especificamente, a alínea "a" do parágrafo 3º do artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.598/1977, cuja redação é a seguinte:

"Parágrafo 3º - Na determinação do lucro real poderão ser excluídos do lucro líquido do exercício:

a) os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação tributária e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do exercício."

Como se pode notar, a situação ora examinada enquadra-se perfeitamente na hipótese normativa acima, tendo em vista que o parágrafo 1º do artigo 58 da Lei nº 4.506/1964 autoriza a amortização linear do ativo intangível com prazo de duração limitado. Assim, caso a quota de amortização computada na determinação do lucro líquido seja inferior ao valor autorizado pela lei tributária, cabe ao contribuinte efetuar a exclusão do excesso no LALUR.

Observe-se que a alínea "a" do parágrafo 3º do artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.598/1977 surge justamente para atribuir condições de aplicação prática as regras fiscais que permitem a dedução de valores que, em razão de particularidades existentes na lei societária, não podem ser imputados aos resultados contábeis. Esse preceito normativo também permite o ajuste, no LALUR, de diferenças que surgem na hipótese em que as regras contábeis estabelecem critérios distintos daqueles previstos na lei tributária.

Essa conclusão é reforçada pelo parágrafo 2º do artigo 8º do Decreto-Lei nº 1.598/1977 segundo o qual os registros escriturais necessários à

determinação do lucro real, que sejam incompatíveis ou diferentes dos lançamentos realizados na escrituração comercial, deverão ser realizados no LALUR. Isso porque o LALUR foi criado justamente para viabilizar e operacionalizar a separação entre as regras contábeis e as regras fiscais. Com isso, os demonstrativos contábeis são adaptados, por meio de lançamentos de adições e exclusões, ao lucro real a ser tributado pela pessoa jurídica em certo ano-calendário³⁷.

Sem dúvida, a amortização linear prevista no parágrafo 1º do artigo 58 da Lei nº 4.506/1964 enquadra-se exatamente na finalidade do LALUR, pois permite o cômputo de valor que deve influenciar na determinação do lucro real, mas não consta da escrituração comercial.

A despeito disso, cabe destacar que o fisco, desde a edição do Parecer Normativo CST nº 96/1978, interpreta de maneira restritiva a alínea "a" do parágrafo 3 do artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.598/1977, sob o argumento de que o valor passível de exclusão para fins fiscais deveria estar computado no lucro líquido contábil do exercício. Nesta linha, custos e despesas não registrados contabilmente não poderiam ser excluídos, mesmo diante da existência de regra fiscal que autorizasse a mencionada dedução. A exceção ficaria restrita aos valores de natureza exclusivamente fiscal, que não pudessem ser registrados na escrituração contábil, como é o caso da *"depreciação acelerada incentivada"*. Em sua conclusão, o citado Parecer Normativo CST consigna expressamente que o LALUR não pode ser utilizado para complementar o valor do custo insuficientemente registrado na escrituração contábil, com o objetivo de alcançar o limite máximo de dedução admitido pela lei tributária.

Para a boa compreensão da discussão, é oportuno lembrar que, no passado, as autoridades fiscais não admitiam a realização de ajuste extra

³⁷ É o que esclarece a Exposição de Motivos que acompanhou o antigo Decreto-Lei nº 1.598/1977: "A determinação do lucro real continua a basear-se na escrituração comercial, regulada pela legislação em vigor e pelos dispositivos do art. 7º, mas os ajustes do lucro líquido do exercício que forem necessários para determinar o lucro real, assim como os registros contábeis para efeito exclusivamente fiscal, não modificarão a escrituração comercial, pois serão feitos no livro de apuração do lucro real!.

contábil no LALUR, na hipótese em que as taxas de depreciação publicadas pela Receita Federal do Brasil (RFB) superavam o encargo de depreciação registrado pela pessoa jurídica em sua escrituração contábil, como se pode depreender da Solução de Consulta nº 20/2008, proferida pela Superintendência Regional da Receita Federal ("SRRF") da 6ª Região Fiscal.³⁸

Apesar da interpretação restritiva das autoridades fiscais em relação ao tema, é certo que o parágrafo 1º do artigo 58 da Lei nº 4.506/1964, ao tratar do método linear para a amortização de ativos intangíveis, concede autorização para que o contribuinte efetue o ajuste da taxa de amortização no LALUR, independentemente do critério utilizado para fins contábeis. Isso porque o dispositivo legal em foco determina que a quota anual de amortização deve ser fixada a partir do custo de aquisição atualizado do direito ou bem, com base no número de anos restantes de existência do direito, o que demonstra cabalmente que o legislador tributário se afastou do critério de amortização adotado para fins contábeis.

Convém destacar, ainda, que a contabilidade anterior também admitia, em certas situações, o uso de taxas de amortização não lineares, como ocorre com o *método das quotas crescentes*, que aumenta o valor da quota passível de amortização de acordo com o seu gradativo emprego na produção³⁹. Entretanto, essa possibilidade não afetava o direito do contribuinte de computar

³⁸ Confira-se a ementa da decisão: “EXCLUSÃO DE PARCELA DE DEPRECIÇÃO NO LALUR É vedado, por falta de previsão legal, excluir do lucro líquido para fins de determinação do lucro real e do cálculo do IRPJ, a diferença entre a taxa de depreciação permitida pela legislação fiscal, e aquela efetivamente computada na apuração do lucro contábil em consonância com a legislação relativa ao ramo de atividade em que atua a pessoa jurídica”.

³⁹ Apenas para ilustrar, transcreve-se o seguinte parágrafo do Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações, em edição escrita na vigência das regras contábeis anteriores: “Normalmente a amortização é feita linearmente pelo tempo que se espera de benefício futuro. Surge um problema no caso de empresas que entram gradativamente em produção e, nesse caso, um critério que pode ser utilizado é o da empresa começar a amortizar o Ativo Diferido a partir do início das operações, mas também numa forma crescente”. (IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. *Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações*. Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras. São Paulo: Atlas, 1995, p. 327).

a amortização autorizada pela legislação tributária, de acordo com o prazo de duração do ativo intangível (vida útil).

Com tais colocações, pode-se assentar que o parágrafo 1º do artigo 58 da Lei nº 4.506/1964 assegura ao contribuinte o direito de computar a quota de amortização calculada com base no método linear, independentemente do procedimento adotado para fins contábeis. Por consequência, caso o valor contabilizado pelo sujeito passivo seja menor do que aquele calculado de acordo com o método linear, o sujeito passivo pode efetuar uma dedução complementar no LALUR, mediante lançamento de exclusão da diferença entre os respectivos valores, na forma da alínea “a” do parágrafo 3º do artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.598/1977.

Isso é assim porque a Lei nº 12.973/2014 foi editada justamente para disciplinar a interação entre a escrituração contábil e os ajustes de natureza fiscal, que serão realizados justamente em livros fiscais auxiliares, como o LALUR.

Logo, ao manter intacto o artigo 58 da Lei nº 4.506/1964, especialmente o seu parágrafo 1º, o legislador tributário confirmou a separação existente entre a contabilidade e o direito tributário, o que, por consequência, exige que o contribuinte realize os ajustes de neutralização nos livros auxiliares.

Observe-se que não seria razoável manter o regime de amortização linear e, ao mesmo tempo, impedir o contribuinte de utilizar o LALUR. Tampouco seria lógico e racional condicionar a aplicação da lei tributária à violação das normas contábeis, que estabelecem um tratamento específico para os ativos intangíveis, a depender da existência de vida útil definida (amortização não linear) ou indefinida (teste de recuperabilidade). Afinal, as novas regras contábeis foram editadas justamente para eliminar a influência do direito tributário sobre a escrituração contábil. Dessa forma, seria absolutamente contraditório pressupor que, mesmo com a manutenção do parágrafo 1º do artigo 58 da Lei nº 4.506/1964, o contribuinte não pode realizar ajustes no LALUR. Além disso, existem outras hipóteses na legislação tributária em que exclusões do lucro líquido, para determinação do lucro real, são feitas diretamente no LALUR, sem a necessidade de lançamentos contábeis anteriores.

Por tais razões, conclui-se que a diferença entre a quota de amortização obtida com base na Lei nº 4.506/1964 e a quota de amortização contabilizada poderá ser excluída do lucro líquido, para fins de determinação do lucro real.

5. CONCLUSÕES

As principais considerações apresentadas neste trabalho podem ser sintetizadas por meio das seguintes proposições objetivas:

- o artigo 41 da Lei nº 12.973/2014 não revogou, de forma expressa ou tácita, o parágrafo 1º do artigo 58 da Lei nº 4.506/1964, que permite a amortização do ativo com base em método linear, que leva em consideração o número de anos restantes de existência do direito;
- é válida a adoção da amortização linear do bem ou direito registrado no ativo intangível, o que encontra amparo nos seguintes fundamentos: inexistência de revogação do parágrafo 1º do artigo 58 da Lei nº 4.506/1964; intenção do legislador tributário de evitar que o subjetivismo responsável que norteia as novas regras contábeis influencie na seara tributária; manutenção da uniformidade ou homogeneidade da arrecadação fiscal, evitando oscilações a depender do critério de alocação contábil;
- caso a quota de amortização computada na determinação do lucro líquido seja inferior ao valor autorizado pela lei tributária, cabe ao contribuinte efetuar a exclusão do excesso no LALUR, com fulcro na alínea “a” do parágrafo 3 do artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.598/1977.