

# GRAVES FALHAS DA NOVA SISTEMÁTICA DE CORREÇÃO MONETÁRIA DO ATIVO IMOBILIZADO

Henrique Goldkorn\*

O Decreto-lei n.º 1 302, de 31.12.1973, instituiu uma nova sistemática de correção monetária do ativo imobilizado das empresas. Para regulamentar o referido Decreto-lei, a Secretaria da Receita Federal baixa a Instrução Normativa SRF n.º 17, de 12.3.1974, que contém dispositivos falhos e que contradizem aquele Decreto-lei, o que coloca os contribuintes e os contadores, por assim dizer, em um beco sem saída. Passaremos a demonstrar isso a seguir:

O citado Decreto-lei, nos incisos "b" e "c" do seu artigo 1.º, dispõe como segue:

b) em contrapartida do registro no ativo imobilizado da diferença entre a nova tradução monetária e os valores já registrados de correção monetária em anos anteriores, será creditado à conta de "correção monetária das depreciações", até o limite daquela diferença, um valor suficiente para igualar a soma das correções monetárias das depreciações e da depreciação das correções monetárias do ativo à mesma proporção existente quanto à depreciação do valor original da aquisição ou incorporação dos bens, e o valor original desses mesmos bens;

c) o resultado líquido após realizado o crédito no item "b", será levado à conta de "reserva de correção monetária", para oportuna e compulsória incorporação ao capital.

Por outro lado, a Instrução Normativa SRF n.º 17, nas suas "Instruções para o preenchimento do quadro 2", dispõe, com referência à apuração dos valores dos itens 13, 16.a e 16.b, como segue:

13) As sobras correspondem à diferença entre a correção do exercício (item 6) e o valor suficiente (item 11) e devem ser lançadas com sinal positivo (+); as faltas (sendo o item 11 maior) devem ser lançadas com sinal negativo (-). Caso o valor do item 11 represente um excesso de depreciação será ele adicionado ao item 6, para lançamento nesta linha, com sinal positivo.

16.a) O resultado da correção monetária do ativo imobilizado, ano a ano e conta por conta, utilizável para aumento de capital, corresponde à diferença entre as sobras lançadas no item 13, excluídas de todas as redistribuições dos itens 14 e 15, ou

16.b) quando não houver resultado positivo de correção, restando ainda valores a compensar nas correções futuras.

As "Instruções" mencionadas, por sua vez, apenas detalham as fórmulas de cálculo que constam do modelo de quadro 2, editado pela referida I.N. SRF n.º 17, como segue:

13) Sobras e faltas em cada ano (6 - 11)...

16.a) Resultado da "correção monetária do ativo imobilizado", anterior à obtenção do líquido

\*Economista e contador. Consultor de empresas.

utilizável para aumento de capital  $13 - (14 + 15)$  ou...

16.b) Saldo por compensar por ocasião das correções monetárias futuras se  $13 - (14 + 15)$  for negativo...

Diga-se de passagem que, ainda que fossem adequadas as normas referidas nos itens "16.a" e "16.b", a fórmula indicada, " $13 - (14 + 15)$ " não o é. Parece-nos que o correto seria fazer referência à fórmula "soma algébrica dos itens 13, 14 e 15", em ambos os itens.

A nosso ver, os autores da referida Instrução Normativa parecem não se ter dado conta de que se trata de três distintas espécies de "diferenças" ou "sobras ou faltas", a saber:

a) A diferença entre a "correção monetária do exercício" (item 6) e o "valor suficiente para igualar a porcentagem do item 3" (item 11 do quadro 2).

O Decreto-lei em questão limitou os créditos às contas de "correções monetárias das depreciações" aos montantes das correspondentes "correções monetárias dos ativos". Conseqüentemente, uma diferença negativa representa uma "falta", isto é, nesse caso, a "correção monetária do ativo" não bastou para fazer toda a "correção monetária das depreciações", que seria necessária para que fosse atingida a proporcionalidade referida no item 3.

Reciprocamente, uma "sobra" significa que a "correção monetária do ativo", em questão, é suficiente para cobrir todo o crédito que seria necessário fazer à conta de "correção monetária das depreciações" e ainda sobra uma parte para atender à cobertura das "faltas", antes referidas.

Esta diferença, portanto, significa o ponto de partida para os procedimentos de "redistribuição entre anos de aquisição/incorporação" (item 14) ou "redistribuição entre contas" (item 15) e, portanto, o seu montante deve ser escrito no item 13.

b) A diferença entre a "correção monetária do exercício" (item 6) e o "valor utilizado para crédito da conta de correção monetária das depreciações ou amortizações" (item 12).

Está claro que este é o montante de que fala o Decreto-lei n.º 1 302, no inciso "c" do seu artigo 1.º. Conseqüentemente, é este o montante que deve ser escrito no item 16.a.

Entretanto, como o montante do item 12 é modificado pelos montantes dos itens 14 e 15, devemos interpretar este item como a diferença entre o valor do item 6, por um lado, e a soma algébrica dos itens 12, 14 e 15, por outro lado.<sup>2</sup>

c) A diferença entre o "valor suficiente para igualar a porcentagem do item 3" (item 11 do quadro 2) e o "valor utilizado para o crédito da

conta de correção monetária das depreciações ou amortizações" (item 12).

Como já vimos, a legislação não permite que todo o "valor suficiente para igualar a porcentagem do item 3" seja creditado às contas de "correção monetária das depreciações ou amortizações", nos casos em que o valor da "correção monetária do exercício" seja menor, passando pois esse último valor a constituir o limite máximo do crédito às contas de "correções monetárias das depreciações ou amortizações".

Conseqüentemente, esta diferença representa o valor que foi creditado a menos à conta de "correção monetária das depreciações ou amortizações", em virtude da limitação legal antes referida.

Em vista do fato de que o montante do item 12 é modificado pelos montantes dos itens 14 e 15 (como já dissemos), devemos interpretar este item como a diferença entre a soma algébrica dos itens 12, 14 e 15, por um lado, e o valor do item 11, por outro lado.<sup>3</sup>

Como se depreende pela exposição acima, é inteiramente im procedente querer derivar as duas últimas espécies de diferenças (itens 16.a e 16.b) da mesma fórmula da primeira das diferenças em questão (item 13), como seria o caso se as "Instruções para o preenchimento" e o modelo de impresso, editados pela I.N. SRF n.º 17, fossem obedecidos *ipsis litteris*. Mais adiante, demonstraremos mediante as correspondentes partidas contábeis (lançamentos) o porquê desta afirmação.

A Secretaria da Receita Federal vem agora de editar dois folhetos explicativos (datados de junho de 1974), sob o título "A nova sistemática de correção monetária do ativo imobilizado (D.L. 1.302/73)", que pretendem explicitar o referido Decreto-lei e a correspondente Instrução Normativa.

Infelizmente, continuam de pé as falhas de origem do modelo oficial do Quadro n.º 2 e das correspondentes "Instruções para o preenchimento"; mais ainda, os "esclarecimentos" do folheto, longe de esclarecerem a questão, tornam-na ainda mais confusa, a nosso ver.

Vejamos agora quais seriam as conseqüências contábeis da interpretação incorreta dada às três diferenças acima pela I.N. SRF n.º 17 e pela publicação referida, mediante os lançamentos aplicáveis aos próprios exemplos citados na referida publicação (parte II, páginas 31 a 34, e 52 a 57). Vamos analisar as várias possibilidades de lançamentos com base nos valores dados pela publicação acima para os itens "16.a" e "16.b" (páginas 31 a 33, e 52 a 54) e, em seguida, compará-las com as conseqüências dos lançamentos que utilizem os valores obtidos mediante a utilização das fórmulas que, a nosso ver, são as fórmulas corretas.

No caso do exemplo n.º 1, o folheto baseia o crédito às "correções monetárias das depre-

Ativo imobilizado

	Débitos (ou créditos)	
	Exemplo n.º 1	Exemplo n.º 2
	(páginas 31-34)	(páginas 52-57)
Correção monetária dos bens	125 430	112 294
A Correção monetária das depreciações	(125 430)	(112 294)
Correção monetária dos bens		
A Reserva de correção monetária		

ciações'' nos dados do item 6, ao passo que no exemplo n.º 2 esse crédito é baseado nos dados do item 11. Em ambos os casos são inteiramente desprezados os dados do item 12 que (segundo os dizeres da própria I.N. 17) deveriam constituir a base (ou, pelo menos, o ponto de partida) para aqueles créditos.

Quer-nos parecer que a causa dessa incoerência reside no fato de que os autores da I.N. SRF n.º 17 também não se deram conta de que a regra do item 12 — "6 ou 11, o que for menor" — admite três diferentes interpretações, a saber:

I. com base no conjunto de todas as "contas" imobilizadas da empresa, isto é, uma única decisão para todo o conjunto de "contas";

II. com base nos totais de cada uma das "contas", isto é, de cada um dos quadros 2 da empresa;

III. com base em cada coluna individual, isto é, separadamente para cada "ano de aquisição ou incorporação".

A modalidade "I" pode produzir os montantes mais elevados de créditos às contas de "correções monetárias das depreciações" e, portanto, os valores mais baixos de créditos à "reserva de correção monetária". O contrário se dá com a modalidade "III", ao passo que a modalidade "II" pode, evidentemente, produzir resultados intermediários.

No caso dos exemplos de lançamentos n.ºs 1 e 2 mencionados retro, os autores do folheto, evidentemente, aplicaram a referida regra segundo a modalidade "I", acima, isto é, decidiram-se pelo item 6 no primeiro caso e pelo item 11, no segundo. Entretanto, ao preencher o item 12 dos vários quadros 2 que dão origem aos referidos lançamentos, aqueles autores decidiram aplicar a

regra segundo a modalidade "III", em todos os casos (ver páginas 31-33 e 52-54).

Se admitirmos que o contribuinte deve ter o direito de escolher aquela das três modalidades acima que lhe pareça mais conveniente (e pensamos que não há como deixar de admiti-lo, uma vez que as normas legais não o impedem), forçoso será afirmar que o instrumento normativo deve conter normas que se apliquem a todas as três modalidades. Contudo, as normas atuais somente se aplicam corretamente à modalidade "I"; se o contribuinte tentar aplicá-las às modalidades "II" ou "III", esbarrará com sérias dificuldades, como procuraremos demonstrar.

Para exemplificar, tomemos os próprios dados dos quadro 2 do folheto (páginas 31-33 e 52-54), já referidos, isto é, a modalidade "III" de aplicação da regra "6 ou 11, o que for menor"; teríamos então as seguintes partidas (lançamentos de diário):

	Débitos (ou créditos)	
	Exemplo n.º 1	Exemplo n.º 2
	(páginas 31-33)	(páginas 52-54)
Correção monetária dos bens (item 6)	125 430	125 430
A Correção monetária das depreciações (item 12)	(116 443)	(99 375)
A Reserva de correção monetária (item 16. a)	—	(13 136)
(Totais dos créditos)	(116 443)	(112 511)

Salta aos olhos que existem discrepâncias entre os débitos e os créditos, tanto no exemplo n.º 1 (125 430 menos 116 443 = 8 987) como no exemplo n.º 2 (125 430 menos 112 511 = 12 919). Ora, isto não é admissível em contabilidade; procuremos, pois, decompor os lançamentos compostos acima em seus vários elementos simples, para ver qual o resultado que vamos obter:

	Débitos (ou créditos)	
	Exemplo n.º 1	Exemplo n.º 2
<b>Dados dos itens 6:</b>		
Correção monetária dos bens	125 430	125 430
A apuração da correção monetária	(125 430)	(125 430)
<b>Dados dos itens 12:</b>		
Apuração da correção monetária	116 443	99 375
A correção monetária das depreciações	(116 443)	(99 375)
<b>Dados dos itens 16.a:</b>		
Apuração da correção monetária	—	13 136
A reserva de correção monetária	—	(13 136)
<b>Resumo da conta de "apuração":</b>		
Item 6	(125 430)	(125 430)
Item 12	116 443	99 375
item 16.a	—	13 136
<b>Saldos</b>	<b>(8 987)</b>	<b>(12 919)</b>

Como podemos ver claramente, o que antes eram discrepâncias entre os montantes dos débitos e dos créditos, foram simplesmente transferidos para a conta de "apuração da correção monetária"; as discrepâncias, pois, apenas mudaram de lugar...

Vejam agora como a situação se apresenta com relação ao item "16.b", o qual se deve referir à importância creditada a menos (às contas de "correções monetárias das depreciações"), em virtude da aplicação da regra legal "6 ou 11, o que for menor". Também neste caso, a sistemática ora adotada pela Secretaria da Receita Federal somente tem cabimento nos casos de opção pela modalidade "I", que é aquela que aparece no folheto a que já aludimos antes.

Ao aplicar a modalidade "III" (isto é, coluna a coluna), teríamos a seguinte situação:

	Exemplo n.º 1	Exemplo n.º 2
Importâncias que seriam creditadas às contas de "correções monetárias das depreciações", se não fosse a limitação legal (item 11)	221 143	112 294
<b>MENOS:</b>		
Importâncias efetivamente creditadas (item 12)	<u>116 443</u>	<u>99 375</u>
"Faltas" às quais se deveria referir o item 16.b	104 700	12 919
"Faltas" que figuram no item 16.b	<u>95 713</u>	<u>—</u>
<b>Discrepâncias</b>	<b>8 987</b>	<b>12 919</b>

Ora essa, não é que temos novamente as mesmas discrepâncias antes notadas?

Vamos agora demonstrar, com os mesmos dados antes utilizados, que o emprego dos conceitos por nós preconizados para a formulação dos itens 16.a e 16.b, não produz as discrepâncias antes apontadas mas, ao contrário, produz resultados uniformemente corretos, qualquer que seja a modalidade de interpretação da regra "6 ou 11, o que for menor" que tenha sido escolhida pela empresa. Senão, vejamos:

	Exemplo n.º 1	Exemplo n.º 2
Item 16.a (item 6 menos a soma algébrica dos itens 12, 14 e 15:		
Veículos (páginas 31 e 52)	504	3 964
Tratores, etc. (páginas 32 e 53)	2 763	6 699
instalações (páginas 33 e 54)	<u>5 720</u>	<u>15 392</u>
<b>Totais do Item 16.a</b>	<b><u>8 987</u></b>	<b><u>26 055</u></b>
Item 16.b (soma algébrica dos itens 12, 14 e 15, menos o item 11):	(104 700)	(12 919)

Podemos concluir desde logo que, o que antes eram "discrepâncias" entre os valores dos débitos e dos créditos, pelo novo conceito passam a ficar acrescidos ao crédito do item "16.a" (Cr\$ 13 136 + Cr\$ 12 919 = Cr\$ 26 055) e à "falta" do item "16.b" (Cr\$ 95 713 + Cr\$ 8 987 = Cr\$ 104 700).

Percorramos, então, o mesmo caminho que antes havíamos percorrido com os lançamentos de diário indicados pelo folheto da SRF, mas agora com os montantes dos itens "16.a" e "16.b" que julgamos corretos, conforme a demonstração precedente.

Como dissemos, nos lançamentos correspondentes aos nossos dois exemplos (que aparecem nas páginas 34 e 57 do folheto da SRF), os créditos às contas de "correções monetárias das depreciações" são baseados na modalidade "I" de aplicação da regra "6 ou 11, o que for menor". Tais lançamentos não sofreriam modificações com a adoção dos conceitos que consideramos corretos para os itens "16.a" e "16.b". Vejamos agora como se comportariam os lançamentos da modalidade "III" (coluna a coluna), mediante a adoção daqueles novos critérios:

	Débitos (ou créditos)	
	Exemplo n.º 1	Exemplo n.º 2
	(páginas 31-33)	(páginas 52-54)
Correção monetária dos bens (Item 6)	125 430	125 430
A Correção monetária das depreciações (Item 12)	(116 443)	(99 375)
A Reserva da correção monetária (Item 16.a)	<u>(8 987)</u>	<u>(26 055)</u>
(Totais dos créditos)	(125 430)	(125 430)

Como podemos ver facilmente, desapareceram as discrepâncias entre os débitos e os créditos das partidas; as importâncias em questão foram deslocadas para o crédito da conta de "reserva de correção monetária", o que está correto e em concordância com o novo conceito do item "16.a".

Para corroborar a correção dos lançamentos acima, vamos decompô-los nos seus elementos, como fizemos antes:

	Débitos (ou créditos)	
	Exemplo n.º 1	Exemplo n.º 2
Dados dos Itens 6:		
Correção monetária dos bens	125 430	125 430
A Apuração da correção monetária	(125 430)	(125 430)
Dados dos Itens 12:		
Apuração da correção monetária	116 443	99 375
As Correções monetárias das depreciações	(116 443)	(99 375)
Dados dos itens 16.a		
Apuração da correção monetária	8 987	26 055
A Reserva de correção monetária	(8 987)	(26 055)

Os resultados finais são rigorosamente idênticos àqueles do lançamento composto antes indicado e a conta de "apuração da correção monetária" está saldada (isto é, em zero), o que prova, mais uma vez, a correção do procedimento em questão.

Quanto ao item "16.b", sob a modalidade "III" da regra "6 ou 11, o que for menor", a situação se apresentará agora assim:

	Exemplo n.º 1	Exemplo n.º 2
"Faltas" às quais se deveria referir o item 16.b (idêntico à demonstração anterior)	104 700	12 919
"Faltas" que figuram no item 16.b, em conformidade com o novo critério	104 700	12 919

As discrepâncias antes existentes desapareceram, pois os montantes que deveriam figurar no item 16.b são efetivamente os montantes que figuram.

#### Q. E. D. (Quod erat demonstrandum)

**Conclusões:** Os atuais conceitos de determinação dos itens 16.a e 16.b são adequados, no caso de opção pela modalidade "I" de aplicação da regra "6 ou 11, o que for menor", mas podem produzir discrepâncias em caso de opção pelas modalidades "II" e "III". Os conceitos por nós

preconizados para a determinação daqueles dois itens, ao contrário, produzem uniformemente resultados corretos, qualquer que seja a escolha da modalidade de aplicação de regra "6 ou 11, o que for menor".


Claro está que a opção que tiver sido feita por uma determinada modalidade para efeito dos lançamentos de diário deve também ser adotada para a determinação dos valores dos itens 12 dos quadros n.º 2, em questão. Não tem cabimento a adoção de uma das modalidades para os lan-

çamentos de diário e de outra modalidade para o preenchimento do item 12. ■

1 É preciso lembrar que os vários itens em questão podem ter valores positivos ou negativos; portanto, para a determinação das "diferenças" referidas, devemos inverter o sinal dos itens a serem subtraídos e manter o sinal dos itens a serem somados.

2 Idem.

3 Ibidem.



**LIBERTÉ**  
**ET**  
**MARCUISÉ**

71

não têm nada em comum.  
por isso mesmo estão juntos em  
*Da liberdade de expressão*  
de Nicholas Capaldi.

um livro que reúne textos das mais diversas tendências  
sobre o direito de se dizer o que se pensa.

Editora da FGV – livros para o desenvolvimento