

Depreciação no Brasil e na Alemanha: as diferenças na aplicação a um tomógrafo e construção anexa

Depreciation in Brazil and Germany: differences in a Ct Scan and an Attached Building

Charles Albino Schultz

Technische Universität Chemnitz - Alemanha

Andreas Dittmar Weise

Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC

Altair Borgert

Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC

Resumo

O presente estudo é uma análise das diferentes abordagens da depreciação na legislação fiscal no Brasil e na Alemanha. Foi realizada por meio de um estudo descritivo que simula a aplicação das diferentes fórmulas de cálculo das parcelas de depreciação de um tomógrafo e da construção anexa em um hospital universitário público e um hospital privado. A legislação fiscal brasileira mostrou-se mais simples que a alemã, contudo, ao mesmo tempo, permite um número indefinido de alternativas de depreciação, por ser possível a adoção de fórmulas de cálculo diferentes das especificadas na legislação. Além disso, constatou-se a ausência de uma legislação sobre a depreciação em instituições públicas. Já, na Alemanha, a legislação permite mais fórmulas de cálculo, entretanto, com parâmetros rígidos de enquadramento em determinados métodos utilizados como incentivo. A utilização da depreciação como forma de atribuir incentivos à renovação

* Artigo apresentado no XIII Congresso de Custos, realizado em Belo Horizonte – MG, nos dias 30 de outubro a 1 de novembro de 2006.

tecnológica e ao desenvolvimento de setores específicos é idêntica em ambos os países e, normalmente, é exercida por meio da depreciação acelerada. Uma característica específica da legislação alemã consiste no fato desta ser aplicada tanto a hospitais particulares quanto a hospitais públicos, enquanto que no Brasil a depreciação é exclusiva à contabilidade das empresas privadas.

PALAVRAS-CHAVE: Depreciação. Legislação fiscal. Custos. Hospitais universitários.

Abstract

This study is an analysis of several different approaches of the reduction of the tax legislation in Brazil and Germany. It was accomplished through a descriptive study that simulates the application of different formulas for calculating depreciation of portions of a CT scan and the building attached to a public university hospital and a private hospital. The Brazilian tax legislation proved to be simpler than the German, however, at the same time it allows an indefinite number of alternatives for depreciation, once it is possible the adoption of different formulas for calculating from the ones specified in the legislation. Moreover, the absence of legislation on the reduction in public institutions can be noticed. Already, in Germany the legislation allows more formulas for calculating, however, with strict parameters of environment in certain methods used as an incentive. The use of depreciation as a way of giving incentives to technological renovation and development of specific sectors is identical in both countries, and is usually conducted through accelerated depreciation. A special feature of the German legislation is the fact that it can be applied to both, private and public hospitals, while in Brazil the depreciation is exclusive to the accounts of private companies.

KEY WORDS: Depreciation. Tax legislation. Costs. University hospitals.

1 INTRODUÇÃO

A depreciação é um fenômeno econômico contábil, presente em praticamente todas as entidades. Igualmente, é tema de diversos estudos de custos, na contabilidade gerencial e no planejamento estratégico e operacional. Por outro lado, possui também um enfoque do planejamento tributário e da contabilidade para usuários externos. Porém, poucos são os estudos mais aprofundados sobre o assunto, uma vez que, normalmente, envolve discussões sobre diversas variáveis envolvidas que não permitem uma solução perfeita.

Contabilmente, um dos poucos pontos em que parece haver concordância é quanto à origem, da depreciação, em decorrência da redução do valor de um ativo permanente devido ao desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência.

Como a depreciação é um componente econômico dos custos, ou seja, não gera efeitos no caixa no momento da sua apropriação, pela dificuldade em defender um método de cálculo da depreciação em relação a outros existentes e pela impossibilidade de determinar exatamente o desgaste do bem, tornou-se um assunto que pode ser considerado polêmico. Como são diversas as formas de cálculo, caracterizou-se como um fenômeno gerador de distorções nos valores contábeis e de discussões entre os estudiosos da área.

Do ponto de vista da contabilidade, a apropriação das parcelas de depreciação como custo, de acordo com o princípio da competência, se dá conforme o desgaste do ativo ou perda da sua utilidade. Contudo, a impossibilidade de determinar o grau de desgaste ou de vida útil do ativo faz com que seja igualmente impossível atribuir valores corretos às parcelas, tornando-se necessária a utilização de cálculos. Isso faz com que seja necessário o acompanhamento minucioso dessas estimativas durante o transcorrer do tempo, com o

fim de corrigir os erros de estimativas durante a vida útil do bem.

Na contabilidade gerencial o problema é semelhante, pois esta também se utiliza de estimativas. Contudo, a situação é amenizada pela liberdade que permite. Assim, é provável que em empresas com ativos similares o tratamento da depreciação seja diferente, de acordo com as políticas ou estudos de cada uma destas.

Já no aspecto tributário, devido à dificuldade da padronização dos cálculos da depreciação, esta é normatizada pela legislação do Imposto de Renda, o que acaba por padronizar as demonstrações a um mesmo método de cálculo. Apesar deste padrão ser imposto a todas as empresas, isto resolve somente o problema do fisco, que consegue impedir que a depreciação seja utilizada como uma maneira de manipular intencionalmente os custos e, conseqüentemente, os lucros.

Mesmo assim, as empresas que se sentem prejudicadas com essa padronização contam com a possibilidade legal de solicitar um laudo ao Instituto Nacional de Tecnologia (INT) ou a outro órgão oficial científico ou de pesquisa, atestando que a forma de cálculo imposta pela legislação não é a mais adequada, requerendo, em conseqüência, que a forma determinada pelo laudo seja a utilizada.

Quando o ativo é utilizado pela empresa até o final de sua vida útil estimada, a soma dos valores das parcelas anuais de depreciação sempre totalizará o valor de custo do ativo, independentemente do critério de depreciação que tenha sido utilizado. Porém, se as parcelas forem maiores nos primeiros períodos, os tributos serão menores nesses períodos e conseqüentemente, maiores nos períodos finais da vida útil. Para a empresa isso significa uma postergação de pagamento de tributos. Já para os órgãos tributadores, uma postergação de receita.

Em decorrência da impossibilidade de estimar o valor real da depreciação e da dificuldade de determinar estimativas que se aproximem deste valor, acredita-se que grande parte das empresas utilize as tabelas do fisco como forma de simplificar o assunto depreciação.

Como a contabilidade acaba que, praticamente, obrigada a seguir na sua totalidade as imposições legais tributárias, a depreciação se torna uma porta para que o governo, em determinadas ocasiões, se utilize dela para estimular o desenvolvimento de determinados setores econômicos. Isto é possível com a utilização da depreciação acelerada, que é implantada por meio de alterações na legislação tributária, permitindo que parcelas maiores que o normal sejam apropriadas, fazendo com que as empresas reduzam seu lucro nos primeiros anos de utilização do ativo e com isso paguem menos impostos, postergando o pagamento destes para o final do período de vida útil do ativo.

Já, na Alemanha, percebe-se que a contabilidade adota a depreciação, baseada no código tributário, que a trata de forma extremamente normatizada, evitando atritos entre o princípio da competência e o fisco. Na contabilidade gerencial o problema do cálculo é semelhante, o que possivelmente se repete em muitas empresas do mundo. Porém, da mesma forma que no Brasil, a depreciação é utilizada pelo governo alemão como forma de beneficiar ou estimular setores específicos da economia.

Tanto no Brasil quanto na Alemanha há uma preocupação com o fato de que as empresas não utilizem livremente a depreciação como uma forma de manipular lucros e prejuízos, conforme o próprio interesse.

O objetivo geral deste estudo consiste em abordar os tratamentos contábeis e fiscais da depreciação no Brasil e na Alemanha. De uma forma mais específica, o estudo será baseado

em uma simulação, em que os aspectos estudados nas leis serão aplicados a um tomógrafo e a um imóvel hospitalar (construção anexa ao hospital para abrigar a sala do tomógrafo).

O presente estudo se justifica pela importância contábil e econômica de um fato gerador de custos – a depreciação – que influencia diretamente o lucro das entidades e que ainda não possui uma solução perfeita, ou seja, não há um método que se possa afirmar que seja “o correto” e que permita determinar o valor real da parcela apropriada (STICKNEY; WEIL, 2001).

Quanto ao aspecto metodológico, o presente estudo classifica-se como teórico, pois se utiliza da simulação de um caso fictício para possibilitar uma conexão do fenômeno com o mundo real.

O caso fictício apresenta o seguinte contexto: um tomógrafo no valor de \$ 1.000.000,00 e um imóvel para a instalação do tomógrafo no valor de \$ 100.000,00. Estes valores equivalem, aproximadamente, a valores reais.

2 ASPECTOS DA DEPRECIAÇÃO NO BRASIL

No aspecto contábil, tem-se a depreciação como o reconhecimento contábil da redução do valor decorrente do desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência de um ativo que tenha vida útil superior a um período contábil, e classificado como ativo imobilizado. A determinação do valor depreciável deve considerar o valor residual desse ativo, que é o valor de venda do bem ao final da sua vida útil. Dessa forma, se é possível determinar este valor com relativa segurança ele deve ser reduzido do valor de custo (BRASIL, 1976; FIPECAFI, 2003; CFC, 2005).

Contudo, normalmente, à dificuldade de atribuir um tempo de vida útil e um valor residual a um bem acaba fazendo com que um

grande número de empresas não considerem esse valor, residual. Essa prática pode ser justificada parcialmente pelo princípio do conservadorismo, pois, em muitos casos, não há garantia de que exista realmente um valor residual ao final da vida útil. Por outro lado, está se assumindo o menor resultado possível.

Já a apropriação dos custos de um bem de longa duração, durante a sua utilização, também corrobora o princípio da competência – ou da realização da receita e da confrontação das despesas – da teoria da contabilidade. Esse princípio remete à idéia de que os eventos econômico-contábeis devem ser contabilizados – apropriados – nos períodos em que tenham realmente ocorrido. Assim, se um ativo será utilizado durante dez anos e gerará receitas durante esse tempo, os custos deverão, igualmente, ser apropriados durante esse período, independentemente dos fenômenos financeiros decorrentes da sua utilização – pagamentos e recebimentos (IUDÍCIBUS, 2004).

Para a contabilidade, a depreciação é vista como a apropriação parcial do custo de um ativo, que está sendo utilizado gradativamente durante os períodos de sua vida útil (HENRIKSEN, 1982). Esse valor deve ser ajustado à real situação do ativo, podendo, dessa forma, assumir valores diferentes entre os períodos, inclusive, já que a utilização também pode ter níveis diferentes. Pode-se dizer que, para a contabilidade, o tempo de depreciação deveria ser exatamente igual ao período que o bem gerar receitas para a entidade, seja o cálculo realizado com base nas unidades produzidas ou no tempo que o bem foi utilizado. Assim, o momento de fabricação da última peça de uma máquina deveria coincidir com o último centavo a depreciar. Contudo, sabe-se que é improvável que alguém tenha a possibilidade de estimar esse ponto com tamanha exatidão, o que significa afirmar que existem incertezas nos valores encontrados, decorren-

tes das projeções e arbitrariedades (PEASNE-LL, 1977; GRINYER, 1987).

2.1 A DEPRECIAÇÃO PELA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

No aspecto tributário, a depreciação é tratada com um enfoque de custo, ou despesa, redutora de lucro e, por consequência, redutora da base de cálculo dos tributos sobre o lucro. Assim, a preocupação dos órgãos tributadores se concentra em como não permitir que a depreciação seja utilizada como uma ferramenta de postergação de pagamento de tributos livremente.

A lei 4.506/64 (BRASIL [2], 1964) determina a taxa anual da depreciação, que é fixada em função do prazo durante o qual se estima que o bem seja utilizado economicamente pelo contribuinte na produção dos seus rendimentos. Essa mesma lei também nomeia a administração do Imposto de Renda (Secretaria da Receita Federal) como responsável por publicar periodicamente os prazos de vida útil admissíveis. Atualmente, é vigente a instrução normativa 162/98 (BRASIL, 1998). Por essência, o método de cálculo da depreciação recomendado pela legislação é o linear, ou seja, é adotado um percentual fixo do primeiro ao último período de utilização do bem, proporcionando quotas de valores iguais para todos os períodos.

Entretanto, a própria lei 4.506/64 permite que, no caso de dúvida ou discordância com os prazos da tabela, tanto o contribuinte quanto o administrador do imposto de renda pode solicitar uma perícia do Instituto Nacional de Tecnologia, ou outra entidade oficial de pesquisa científica ou tecnológica, para a verificação da estimativa de vida útil de algum bem. No caso do resultado deste laudo diferir do indicado pelo administrador do imposto de renda, o prazo indicado pelo laudo é o que prevalecerá (BRASIL [2], 1964; BRASIL, 1999).

A utilização de taxas de depreciação diferentes das indicadas pela legislação tributária deveria ser passível de utilização, necessitando somente de um ajuste no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR). Porém, esse fato tem sido controverso, uma vez que o órgão tributador somente aceita valores escriturados na contabilidade (FISCAFI, 2003). Se este ajuste fosse possível, a contabilidade poderia aplicar o princípio da competência e respeitar os prazos legais tributários ao mesmo tempo. Atualmente, em alguns casos, a contabilidade é prejudicada por imposição tributária.

Como a estimativa de vida útil dos ativos é um cálculo difícil, há uma tendência de um número significativo de empresas seguirem simplesmente as determinações da legislação fiscal (FISCAFI, 2003).

A opção de tributação pelo Simples não é possível aos hospitais, independentemente do porte. Porém, para empresas que optam pela tributação no sistema Simples, a depreciação deixa de influenciar no valor dos tributos, uma vez que a base de cálculo desse imposto é a receita bruta (BRASIL, 1996). Sob esse aspecto, não haveria qualquer problema tributário quanto a adoções de taxas de depreciação diferentes das recomendadas pelo fisco.

2.2 A DEPRECIAÇÃO EM INSTITUIÇÕES PÚBLICAS E HOSPITAIS UNIVERSITÁRIOS

A depreciação para a contabilidade pública no Brasil é tratada de forma extremamente superficial. A lei 4.320/64 (BRASIL [1], 1964) solicita à contabilidade pública que mantenha registros sintéticos dos bens móveis e imóveis, por meio de um inventário analítico. Não há uma menção específica sobre como se tratar a depreciação do patrimônio público.

Mesmo a Lei de Responsabilidade Fiscal, que trata sobre custos e despesas públicas, não comenta o caso da depreciação (BRASIL, 2000). Igualmente, não há uma normatização especí-

fica de como se tratar o caso da depreciação na contabilidade pública e se realmente ela deveria ser considerada como custo ou despesa.

Talvez pelas empresas públicas estarem mais atreladas ao regime de caixa, ou, principalmente, à necessidade de caixa, a depreciação, por se tratar de um fato econômico, acaba por não receber atenção. Percebe-se que o inventário do ativo imobilizado cumpre mais uma função de conferência da existência dos bens, do que do valor que eles ainda possuem.

2.3 OS CÁLCULOS

Para o caso fictício utilizado nesse estudo aplica-se a depreciação linear sobre ambos os ativos, com um prazo de 25 anos para o anexo do prédio, que é classificado como edificações e de 10 anos para o tomógrafo, classificado como máquinas e equipamentos, conforme a tabela do imposto de renda (BRASIL, 1998). Esporadicamente, o governo tem o poder de reduzir esses prazos com fins de incentivos fiscais, possibilitando à empresa antecipar despesas nos primeiros períodos após a aquisição do bem.

Quanto ao anexo do prédio, não há uma diferenciação em relação às outras edificações do hospital. Desse modo, essa edificação terá uma depreciação com uma quota anual fixa no valor de \$ 4.000,00, que é determinado com a utilização da fórmula:

$$d = (V - R) / n \quad (1)$$

Em que “d” representa a parcela da depreciação, “V” o valor de custo do ativo, “R” o valor residual e “n” a quantidade de períodos de vida útil estimada. Como não há uma estimativa de um valor residual este não é considerado de forma que o custo anual de depreciação seja \$ 4.000,00, conforme o cálculo:

$$d = (V - R) / n \Rightarrow d = (100.000,00 - 0,00) / 25 \Rightarrow d = 4.000,00 . \quad (2)$$

Já para o tomógrafo tem-se uma quota anual constante para o período de 10 anos. Contudo, se o hospital concluir que esse prazo não corresponde a sua realidade, poderá solicitar um laudo ao INT ou outro órgão oficial de pesquisa científica ou tecnológica de avaliação da vida útil desse bem nas suas condições de utilização específicas. Se o laudo comprovar outro prazo de vida útil poderá ser aplicada essa nova estimativa. É possível, ainda, que essa estimativa se concretize na forma de quantidade de exames a serem executados durante a vida útil total, como por exemplo, uma vida útil de 30.000 exames.

Nesses casos de divergência entre o laudo e a legislação, que acarretarão na apropriação do valor total do bem em prazo inferior ao da legislação, esse prazo será acatado pelo órgão arrecadador, mediante uma contraprova a sua solicitação. Porém, se o hospital quiser depreciar o bem em prazo superior ao da legislação, poderá fazê-lo sem a necessidade alguma de autorização, uma vez que a preocupação do órgão arrecadador reside unicamente na possibilidade da postergação de impostos. Porém, contabilmente, deveria ser utilizado o prazo que melhor expressasse a realidade do bem, considerando a sua utilidade futura e o desgaste.

Dessa forma, pela legislação, o valor da quota constante anual de depreciação é de \$ 100.000,00. Se o hospital tivesse solicitado um laudo e o resultado dele fosse realmente uma vida útil de 30.000 exames, o valor unitário por exame realizado seria de \$ 33,33. Assim, o cálculo da parcela anual se apresenta da seguinte maneira:

$$d = (V - R) / n \Rightarrow d = (1.000.000,00 - 0,00) / 10 \Rightarrow d = 100.000,00 \quad (3)$$

para um prazo de 10 anos.

Já para 30.000 exames no lugar de “n” períodos utiliza-se “q” que expressa a quantidade

de de exames, fazendo com que a fórmula e o cálculo se apresentem da seguinte maneira:

$$d = (V - R) / q \Rightarrow d = (1.000.000,00 - 0,00) / 30.000 \Rightarrow d = 33,33 \quad (4)$$

Com essa utilização a depreciação também deixa de ter características de custo fixo e assume a forma de um custo variável, uma vez que quanto mais exames forem realizados num período, mais custos serão apropriados.

3 ASPECTOS DA DEPRECIAÇÃO NA ALEMANHA

Na Alemanha existem, igualmente, hospitais particulares e hospitais universitários (HUs). Porém, todos os hospitais universitários são empresas jurídicas de estabelecimento público do direito alemão, normalmente mantidos pelo governo estadual.

Os tratamentos oferecidos pelos HUs são pagos pelos usuários, que podem ter seguro de saúde público ou privado. A grande maioria dos usuários possui seguro saúde público, uma vez que o seguro privado é, normalmente, utilizado por pessoas com alto poder aquisitivo.

Os preços dos procedimentos médicos são tabelados. Contudo, há uma diferenciação entre os valores cobrados. Pessoas com seguro público pagam valores menores que pessoas com seguro saúde privado, o que faz com que as receitas dos hospitais se originem parte diretamente dos pacientes e parte das empresas de seguro saúde.

Mesmo os HUs públicos apuram resultados. Contudo, seus lucros não são tributados, já que são empresas públicas. Porém, eles são totalmente responsáveis pela administração de seu patrimônio e operações, ou seja, com os resultados dos serviços terão que manter os equipamentos e o hospital.

Não há uma diferença muito grande nas formas de contabilização dos custos dos hos-

pitais privados e dos Hus. Utiliza-se a mesma legislação para ambos os casos. A depreciação tem um enfoque diferenciado, já que o hospital particular tem uma visão na depreciação como forma de reduzir seu lucro e custos, enquanto o HU terá um interesse maior no controle dos seus custos para o ressarcimento destes até o final da vida útil do ativo.

A base legal, que rege o tratamento da depreciação na Alemanha, está descrita no parágrafo 7 do código do imposto de renda – EStG (Einkommenssteuergesetz) (ALEMANHA, 1934). A depreciação aplica-se aos bens econômicos de uso ou exploração por pessoa jurídica sujeita a esse tributo, desde que utilizados na geração de receitas e que tenham prazo de utilização superior a um ano. Assim, a depreciação consiste na dedução anual de parte dos custos de aquisição ou construção, que vai ser distribuída durante o tempo da sua utilização.

Ainda, conforme o parágrafo 7 do EStG (ALEMANHA, 1934), o tempo de utilização é o prazo econômico de um equipamento, que pode ser determinado pelo tempo ou pela produção para qual é utilizado. É importante ressaltar a diferença entre a depreciação linear (método das quotas constantes) e a depreciação pelo método das quotas decrescentes. O Ministério da Fazenda Alemão permite a utilização de ambos os métodos, sendo o de quotas decrescentes utilizado como uma forma de incentivo.

O incentivo decorre de uma antecipação de despesas e de conseqüente postergação dos lucros, o que significa uma economia financeira nos primeiros períodos depreciados. Geralmente, esses benefícios são destinados para empresas em formação, ramos economicamente fracos ou de concorrência difícil. No caso dos hospitais, estes se enquadram nesse benefício, por serem consideradas empresas

com baixo capital operacional.

Como hospitais particulares têm fins lucrativos, seu interesse está atrelado à possibilidade de escolher um método de depreciação (de quotas constantes ou decrescentes), que permita melhores resultados para a empresa ao longo do tempo. Nesse sentido, o governo alemão possibilitou a utilização desses diferentes métodos. Assim, estas empresas podem adotar o modelo que gere maiores custos nos anos iniciais e maiores lucros nos períodos finais, uma vez que, ainda existe a possibilidade de ocorrer uma redução de vida útil do ativo, decorrente do desenvolvimento tecnológico, o que possibilita um saldo menor de custos a serem recuperados no momento de uma eventual baixa do equipamento, caso se torne obsoleto.

3.1 O CÁLCULO DA DEPRECIAÇÃO PARA A EDIFICAÇÃO ANEXA AO PRÉDIO PRINCIPAL

A depreciação de uma edificação normal e do anexo da edificação possui tratamento diferenciado na Alemanha. As regras constam do parágrafo 7 do EStG (ALEMANHA, 1934). Mais especificamente, na alínea 4 do inciso 1 desse parágrafo, consta que a construção, que é parte dos bens da empresa, não destinada à moradia e que foi concluída após 31 de março de 1985, tem uma quota de depreciação correspondente a 3% do valor de custo do bem, sendo o valor residual depreciado totalmente no trigésimo terceiro ano. Assim, a depreciação equivaleria a 32 parcelas anuais de \$ 3.000,00 e a última parcela de \$ 4.000,00, conforme os cálculos:

$$d_{1-32} = (V - R)t\% \Rightarrow d_{1-32} = (1.000.000,00 - 0,00)3\% \Rightarrow d_{1-32} = 3.000,00 \quad (5)$$

em que “t%” corresponde à taxa percentual de depreciação aplicada sobre o valor de custo, para apurar as primeiras 32 parcelas. A trigésima terceira parcela é determinada pela dife-

rença entre o valor de custo do ativo e o valor já depreciado

$$d_{33} = V - \sum d \Rightarrow d_{33} = 1.000.000,00 - (32 \times 3.000,00) \Rightarrow d_{33} = 4.000,00. \quad (6)$$

Porém, se entre o anexo de construção e o tomógrafo existir uma relação funcional, ou seja, se o anexo foi construído especificamente para abrigar o tomógrafo, o hospital, reconhecendo essa relação funcional na declaração do imposto de renda, poderá optar em depreciar o bem em 33 quotas constantes anuais, determinadas pelo EStG, equivalendo a quota constante a um percentual de 3,0303% sobre o valor de custo (ALEMANHA, 1934), conforme o cálculo:

$$d = (V - R) \cdot \% \Rightarrow d = (1.000.000,00 - 0,00) \cdot 3,0303\% \Rightarrow d = 3.030,30 \quad (7)$$

A depreciação de quotas decrescentes foi eliminada na última grande alteração do EStG em 2002, existindo atualmente somente estas duas alternativas para a depreciação do anexo de construção. Desse modo, como se pode notar nas duas alternativas, não existe diferença significativa entre os valores anuais das quotas. Ambos os métodos podem ser utilizados tanto por hospitais particulares quanto universitários.

3.2 O CÁLCULO DA DEPRECIAÇÃO PARA TOMÓGRAFO

Equipamentos médicos, como tomógrafos, figuram há pouco tempo nas tabelas da legislação fiscal alemã. Nesse caso, a depreciação pode ser diferentemente utilizada entre hospitais públicos e hospitais particulares. A liberdade de escolha do método de depreciação encontra-se regulamentado no parágrafo 7f do EStG (ALEMANHA, 1934). Cada empresa pode escolher o método que melhor lhe convier, desde que a legislação pertinente assim o permita.

O tomógrafo pode ser depreciado pelo

método linear ou pelo método de quotas decrescentes, totalizando, no geral, quatro formas diferentes de cálculo. Entretanto, há situações específicas para alguns hospitais, determinadas conforme o tamanho do hospital, do foco de seus atendimentos e se este é particular ou HU.

Para a análise da **primeira forma de cálculo** de depreciação (por quotas decrescentes), inicialmente é necessário determinar se o tomógrafo se enquadra como bem econômico móvel ou como bem econômico imóvel. Pelo artigo 42 do regulamento do imposto de renda EStR (Einkommensteuer-Richtlinien), o tomógrafo é considerado como bem móvel, que pode ser removido do seu local de uso para outro (ALEMANHA, 2005). Outros ativos que se enquadram nessa categoria são: móveis, equipamentos, animais, navios (desde que registrados no órgão competente alemão), bens intangíveis entre outros mencionados no artigo 42.

Assim, como o tomógrafo é um bem móvel e depreciável, ele pode ser depreciado a um percentual de 30% ao ano, desde que o hospital seja particular e cumpra as seguintes condições:

- a primeira parcela de depreciação seja alocada no mesmo ano de aquisição ou fabricação do bem econômico e, ainda,
- que nesse mesmo ano cumpra as condições inscritas nas alíneas 1 e 2 do parágrafo 67 do Abgabenordnung (AO) – código geral de impostos (ALEMANHA, 1976).

No parágrafo 67, nas alíneas 1 e 2 do AO, está regulamentado que os hospitais particulares, com fins lucrativos, devem necessariamente ter a ocupação mínima de 40% de pacientes, que possuam seguro saúde público (ALEMANHA, 1976).

Como os preços dos serviços médico hos-

pitalares são tabelados pelo governo alemão, por intermédio do decreto de taxas de tratamento hospitalar – Bundespflegesatzverordnung (ALEMANHA, 1994), e o valor máximo que pode ser cobrado pelo hospital é menor para pacientes do seguro público que o cobrado dos que têm seguro saúde privado, o hospital que presta mais serviços para pessoas com seguro saúde público tem uma receita menor.

Logo, para que o hospital privado possa utilizar a depreciação a um percentual de 30% do saldo, ele precisa atender, no mínimo, a 40% de pacientes que possuam seguro de saúde

de público. O hospital também pode cobrar dos pacientes particulares os valores da tabela para pacientes do seguro saúde público. Desse modo, esses procedimentos de pacientes particulares também passam a integrar a soma dos 40%.

Se o hospital particular se enquadrar nesses requisitos legais, ele poderá utilizar a depreciação por quotas decrescentes, aplicando uma taxa percentual de 30% sobre o saldo, durante os cinco primeiros anos, e o saldo restante em três parcelas iguais (ALEMANHA, 2005), conforme apresentado na Tabela 1.

Tabela 1 – Cálculo para hospital particular pelo método decrescente

| | Ano 1 | Ano 2 | Ano 3 | Ano 4 | Ano 5 | Ano 6 | Ano 7 | Ano 8 |
|---------------------|-----------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|--------|
| Saldo | 1.000.000 | 700.000 | 490.000 | 343.000 | 240.100 | 168.010 | 112.047 | 56.023 |
| Taxa de depreciação | 30% | 30% | 30% | 30% | 30% | | | |
| Quota deprec. | 300.000 | 210.000 | 147.000 | 102.900 | 72.030 | 56.023 | 56.023 | 56.023 |

Fonte: Dados da pesquisa.

Obrigatoriamente, o tomógrafo precisa ser depreciado no período de oito anos. Essa forma se aplica exclusivamente a hospitais particulares. Já, as demais formas de cálculo abordadas são aplicáveis tanto a hospitais particulares quanto aos HUs.

A **segunda possibilidade** de cálculo do valor da parcela anual de depreciação é destinada a hospitais classificados como de pequeno e de médio porte, possibilitando uma depreciação especial.

De acordo com o inciso 1 do parágrafo 7g do EStG (ALEMANHA, 1934) existe a possibilidade de depreciar de forma diferenciada, um bem econômico móvel, desde que o hospital obedeça às seguintes condições:

- a) o capital operacional – correspondente ao valor do patrimônio líquido – utilizado nas operações da empresa, no ano anterior, não pode ter ultrapassado o valor de 204.517,00 €, e deve calcular o

lucro conforme o parágrafo 4, alínea III do EStG (empresas que apuram lucro baseados nessa alínea não necessitam de uma contabilidade formal e podem apurar o lucro mediante a apresentação de uma declaração de receitas e despesas);

- b) o bem deve permanecer pelo menos um ano após sua aquisição, fabricação ou construção na empresa e deve ser de utilização empresarial;
- c) e a reserva para aquisição ou fabricação tenha sido formada conforme os incisos 3 a 7 da alínea 2 do parágrafo 7g da EStG.

Quanto às condições “a” e “b”, estas são aplicáveis, normalmente, a hospitais de pequeno porte. Já a condição “c” exige uma análise mais profunda da legislação. Segundo o inciso 3 do parágrafo 7g da EStG, a reserva pode

ter no máximo 40% do custo de aquisição ou fabricação desse novo bem (ALEMANHA, 1934). Na Alemanha, os hospitais criam uma reserva para a reposição ou aquisição de um novo ativo, que é tratada como custo nos anos de sua formação e é revertida para o lucro no momento da aquisição ou fabricação do bem. Assim, no momento da aquisição, o valor é adicionado às receitas e, conseqüentemente, ao lucro a ser tributado. Há uma redução de lucro nos anos anteriores à compra com fim de incentivar e facilitar a aquisição e/ou substituição desses bens.

Ainda, conforme o inciso 4, as reservas totais do hospital não podem ultrapassar 154.000,00 • e o hospital deve calcular seu lucro baseado no parágrafo 4 alínea 1 ou parágrafo 5 do EStG (esses parágrafos tratam: um da forma de apresentação do lucro de firma individual e outro das demais pessoas jurídicas que, atualmente, apuram o lucro da forma tradicional) (ALEMANHA, 1934).

Como se percebe, na configuração atual da lei, o que diferencia os hospitais em utilizar esta forma de depreciação é o limite do valor do capital operacional e o limite dos valores das reservas, uma vez que todas as formas de apuração de lucro estão incluídas.

Se o hospital atender a esses pré-requisitos ele poderá depreciar o ativo pelo método linear num prazo de cinco anos, conforme o cálculo:

$$d = (V - R) / n \Rightarrow d = (1.000.000,00 - 0,00) / 5 \Rightarrow d = 200.000,00 . \quad (8)$$

Pela **terceira possibilidade**, pode-se calcular a depreciação pelo método linear, conforme a tabela de depreciação fornecida pelo Ministério da Fazenda - EStR (ALEMANHA, 2005), que determina o prazo de depreciação em oito anos, com sete quotas no valor de 12% do custo inicial do ativo e a oitava com o valor do saldo restante. Assim, nos sete primeiros

anos a quota de depreciação será de \$ 120.000,00 e a oitava será de \$ 160.000,00.

A **quarta possibilidade** de depreciação é outra forma de cálculo pelo método de quotas decrescentes. Para bens imóveis (inclusive os bens que compõem o ativo diferido no Brasil) a taxa pode ser de até 20%, desde que não ultrapasse duas vezes o valor da depreciação por quotas constantes, ou seja, pode ser de até \$ 240.000,00.

Já, segundo o inciso 3 da alínea 2 do parágrafo 7 do EStG (ALEMANHA, 1934), no caso de bem econômico móvel, pode-se aplicar uma taxa de até 30% sobre o saldo da conta do bem, desde que não ultrapasse três vezes o valor da quota constante, sendo que o saldo do final do ano 5 será depreciado linearmente nos 3 anos restantes. Ou seja, como a quota da depreciação linear é \$ 120.000,00, a quota de depreciação máxima pode ter o valor de até 360.000,00, o que permite que a empresa utilize o valor de \$ 300.000,00, correspondente a 30% do bem no primeiro ano.

Nesta simulação o cálculo retorna a valores iguais aos apresentados na Tabela 1. Essa possibilidade de depreciação é semelhante à primeira abordada. Contudo ressalta-se que a diferença reside no limite do valor da parcela a três vezes o valor da quota do método linear. Na primeira possibilidade não há esse limite. Então, quando se tratar de um bem que tenha uma vida útil mais longa que a do tomógrafo, poderá ocorrer que o valor da parcela de 30% seja maior que a soma de três parcelas constantes e, nesse momento, na primeira situação, o hospital poderá optar pelo valor dos 30%, enquanto que na quarta opção terá que optar pelo valor de três vezes o da parcela linear.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Para a realização de uma análise dos valores possíveis, as parcelas anuais de deprecia-

ção (custos ou despesas anuais de depreciação) em ambos os países, tanto para a edificação anexa quanto para o tomógrafo, foram reunidas em duas tabelas.

Na Tabela 2, apresenta-se os valores das

quotas anuais, para o Brasil (BR) e para a Alemanha (AL), juntamente com a aplicação em hospitais particulares (HP) e hospitais universitários públicos (HU) da depreciação do anexo da edificação.

Tabela 2 – Quotas de depreciação da edificação anexa

| País | Hospital | Ano 1 | Ano 2 | ... | Ano 25 | Ano 26 | ... | Ano 32 | Ano 33 |
|------|----------|-------|-------|-------|--------|--------|-------|--------|--------|
| BR | HP | 4.000 | 4.000 | 4.000 | 4.000 | | | | |
| AL | HP/HU | 3.000 | 3.000 | 3.000 | 3.000 | 3.000 | 3.000 | 3.000 | 4.000 |
| AL | HP/HU | 3.030 | 3.030 | 3.030 | 3.030 | 3.030 | 3.030 | 3.030 | 3.030 |

Fonte: dados da pesquisa.

Ainda, na Tabela 2, observa-se que a maior diferença entre os países consiste no tempo de depreciação, que é de 25 anos no Brasil e de 33 anos na Alemanha. Em ambos os países o método de depreciação passível de utilização é o linear, sendo que na Alemanha são possíveis dois cálculos diferentes que, entretanto, não representam diferenças significativas nos custos anuais. Igualmente, não há diferenciação para hospitais particulares e univer-

sitários na Alemanha. Já, no Brasil, a contabilidade pública não escritura a depreciação. Logo, todos os hospitais públicos não utilizam qualquer método de apuração. Além disso, percebe-se que na Alemanha o ciclo de reconhecimento dos custos de depreciação é 8 anos maior que no Brasil.

Na Tabela 3 apresenta-se os valores das quotas anuais de depreciação, determinadas para o tomógrafo.

Tabela 3 - Quotas de depreciação do tomógrafo

| País | Hospital | Ano 1 | Ano 2 | Ano 3 | Ano 4 | Ano 5 | Ano 6 | Ano 7 | Ano 8 | Ano 9 | Ano 10 |
|------|----------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|
| BR | HP | 100.000 | 100.000 | 100.000 | 100.000 | 100.000 | 100.000 | 100.000 | 100.000 | 100.000 | 100.000 |
| AL 1 | HP | 300.000 | 210.000 | 147.000 | 102.900 | 72.030 | 56.023 | 56.023 | 56.023 | | |
| AL 2 | HP/HU | 200.000 | 200.000 | 200.000 | 200.000 | 200.000 | | | | | |
| AL 3 | HP/HU | 120.000 | 120.000 | 120.000 | 120.000 | 120.000 | 120.000 | 120.000 | 160.000 | | |
| AL 4 | HP/HU | 300.000 | 210.000 | 147.000 | 102.900 | 72.030 | 56.023 | 56.023 | 56.023 | | |

Fonte: dados da pesquisa.

Pode-se observar, na Tabela 3, que no Brasil tem-se somente uma alternativa de cálculo disposta na lei, que é sob a forma de quotas constantes num período de 10 anos. Porém, como mencionado anteriormente, podem ser determinados outros métodos e prazos por meio de laudos do INT.

Já, na Alemanha, tem-se quatro maneiras

distintas de cálculo, sendo 4 aplicáveis para hospitais particulares e 3 delas aplicáveis, igualmente, a hospitais universitários (públicos). Além do método linear (AL3), que é calculado com base numa vida útil de 8 anos, tem-se ainda duas formas com quotas decrescentes (AL1 e AL4). No caso abordado, representam os mesmos valores, mas, em outras

situações, trazem valores de depreciação diferentes. Essas formas consistem na aplicação de quotas decrescentes nos cinco primeiros anos e na depreciação do saldo restante em três parcelas iguais. Além dessas, há ainda a quarta forma (AL2), que consiste numa opção voltada a pequenas e médias empresas, permitindo a depreciação linear num prazo de 5 anos, fazendo com que os custos sejam apropriados mais rapidamente.

Contrariamente ao ciclo de apropriação dos custos do anexo de construção, que é maior na Alemanha, o ciclo de apropriação dos custos do tomógrafo é menor em todas as alternativas alemãs. Isso pode ser entendido como uma forma de incentivar as empresas a uma renovação mais constante dos equipamentos de tecnologia. Ao mesmo tempo, expõem empresas alemãs a um risco menor de obsolescência. No Brasil, o incentivo decorrente da autorização da utilização de depreciação acelerada é esporádico, enquanto que na Alemanha, este parece ser mais constante.

5 CONCLUSÃO

Na análise da legislação brasileira observou-se que esta é mais simples que a alemã, quando indica somente o método de depreciação por parcelas lineares constantes. Por outro lado, a mesma legislação dá a possibilidade da utilização de diversas formas de cálculo da parcela de depreciação para ativos idênticos em situações ou empresas diferentes. Isso é possível, se comprovado pela empresa mediante laudo do INT e posterior aprovação do órgão fiscal competente. Esporadicamente a depreciação também é utilizada como forma de incentivar a renovação de ativos ou mesmo de um setor específico, com alteração nas leis tributárias, permitindo que empresas antecipem os custos da depreciação.

Além disso, no Brasil, a legislação para instituições públicas de uma maneira geral não

menciona a depreciação, não dá uma definição de como e se deve ser reconhecida. Por outro lado, no atual modelo contábil público, a não apuração de qualquer tipo de resultado econômico tira grande parte do sentido dessa contabilização. Faz com que as empresas públicas, dentre as quais também estão os hospitais universitários públicos, não considerem a depreciação em sua contabilidade.

Já, na Alemanha, existem mais alternativas de cálculo da parcela anual de depreciação, previstas em lei. Contudo, a lei se torna mais rígida, não permitindo outras fórmulas de cálculo. As fórmulas podem ser utilizadas tanto por hospitais particulares quanto por universitários (públicos). O governo alemão, assim como o brasileiro, se utiliza da depreciação como uma forma permanente de subsídio a pequenas e médias empresas, uma vez que lhes é permitido um prazo de depreciação linear menor do que para as demais, desde que observados e atendidos diversos quesitos, que envolvem porte, tipo de serviços e características da população atendida, valores de reservas, entre outros. Com isso, percebe-se que há uma tentativa de não favorecer empresas indiscriminadamente e sim apenas as que realmente necessitam deste benefício.

Outro aspecto interessante é o fato dos hospitais universitários, que são todos públicos, utilizarem a contabilidade tradicional, de forma que apuram resultados da mesma forma que os particulares, somente, isentos dos tributados. Além disso, a administração do hospital é responsável pela administração e gestão de todos os recursos e cobra os serviços prestados do seguro saúde e dos próprios pacientes, tudo regulamentado pelos órgãos governamentais. Com isso, os gestores possuem uma maior liberdade na administração do hospital, contudo, por outro lado, uma maior responsabilidade, uma vez que se terá,

além de índices qualitativos e quantitativos de serviços prestados, também resultados financeiros e econômicos, como forma de análise de eficiência.

O presente estudo limitou-se a abordar os aspectos legais e contábeis financeiros da depreciação, sem intenção de abordar os aspectos da teoria contábil em ambos os países.

REFERÊNCIAS

ALEMANHA. MINISTÉRIO FEDERAL DA JUSTIÇA. **Einkommenssteuergesetz – EstG (Código do imposto de renda)**. RGBl I 1934. Última alteração: 10 outubro 2007. Disponível em:

<<http://www.gesetze-im-internet.de/estg/index.html>>. Acesso em: 03 janeiro 2008.

_____. MINISTÉRIO FEDERAL DA JUSTIÇA. **Abgabenordnung – AO (Código geral de impostos)**. BGBl I 1976. Última alteração: 10 outubro 2007. Disponível em: <http://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/index.html>. Acesso: 03 janeiro 2008.

_____. MINISTÉRIO DA SAÚDE. **Bundespflegegesetzverordnung**. BGBl 1994. Última alteração: 20 abril 2007. Disponível em: <http://www.hwstecker.de/Gesetze/Gesetzestexte/BPflV.htm#_%A7_10_Verg%FCtung>. Acesso em: 03 janeiro 2008.

_____. MINISTÉRIO FEDERAL DA JUSTIÇA. **Einkommensteuer-Richtlinien – EstR (Regulamento do imposto de renda)**. Última alteração: 16 dezembro 2005. Disponível em: <http://195.243.173.120/persoline/servlet/ContentResult?QueryID=QryRangeDetail&queryparam.po_content.oid=915725>. Acesso em: 03 janeiro 2008.

BRASIL [1]. Lei n. 4.320, de 30 de março de 1964. **Institui Normas Gerais de Direito Financeiro para Elaboração e Controle dos Orçamentos e Balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/L4320.htm>>. Acesso em: 03 janeiro 2008.

_____. [2]. Lei n. 4.506, de 30 de novembro de 1964. **Dispõe sobre o imposto que recai sobre as rendas e proventos de qualquer natureza**. Disponível em: <<http://www81.dataprev.gov.br/sislex/paginas/42/1964/4506.htm>>. Acesso em: 03 janeiro 2008.

_____. Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. **Dispõe sobre as Sociedades por Ações**. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/>>. Acesso em: 17 julho 2006.

_____. Lei n. 9.317, de 05 de dezembro de 1996. **Dispõe sobre o regime tributário das microempresas e das empresas de pequeno porte, institui o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de pequeno Porte - SIMPLES e dá outras providências**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Leis/Ant2001/lei931796.htm>>. Acesso em: 03 janeiro 2008.

_____. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. Instrução normativa n. 162, de 31 de dezembro de 1998. **Fixa prazo de vida útil e taxa de depreciação dos bens que relaciona**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/Ant2001/1998/in16298ane1.htm>>. Acesso em: 02 janeiro 2008.

_____. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. Decreto n. 3.000, de 26 de março de 1999. **Regulamento do Imposto de Renda**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/RIR/default.htm>>. Acesso em: 03 janeiro 2008. Legislação Tributária Federal.

_____. Lei complementar n. 101, de 04 de maio de 2000. **Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade fiscal e dá outras providências.** Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/LCP/Lcp101.htm>>. Acesso em: 03 janeiro 2008.

CFC – CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução 1.027/05, de 15 de abril de 2005. **Aprova a NBC T 19.5** – Depreciação, Amortização e Exaustão. Disponível em: < http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1027.doc>. Download em: 03 janeiro 2008.

FIPECAFI – FUNDAÇÃO INSTITUTO DE PESQUISAS CONTÁBEIS, ATUARIAIS E FINANCEIRAS. **Manual de contabilidade das sociedades por ações:** aplicável às demais sociedades. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2003.

GRINYER, J.R. A new approach to depreciation. **Abacus.** v.23. n.1. p. 43-54. 1987.

HENDRIKSEN, E.S. **Accounting theory.** 4.ed. Homewood: Irwin, 1982.

IUDÍCIBUS, S. de. **Teoria da contabilidade.** 7.ed. São Paulo: Atlas, 2004.

PEASNELL, K.V. The CCA depreciation problem – an analysis and proposal. **Abacus.** v.13. Issue 2. p.123-140. Dec. 1977.

STICKNEY, C.P.; WEIL, R.L. **Contabilidade financeira:** uma introdução aos conceitos, métodos e usos. São Paulo: Atlas, 2001.

Artigo recebido em: 11 de dezembro de 2008

Artigo aprovado para publicação em: 02 de abril de 2009

ENDEREÇO DOS AUTORES

Charles Albino Schultz

charles-albino.schultz@s2008.tu-chemnitz.de
Technische Universität Chemnitz
Fakultät für Wirtschaftswissenschaften
Professur BWL III – Unternehmensrechnung und Controlling
09107 Chemnitz – Deutschland

Andreas Dittmar Weise

mail@adweise.de
Rua Joe Collaço, 688 – Santa Mônica
8035-200 Florianópolis – SC

Altair Borgert

borgert@cse.ufsc.de
Rua das Cerejeiras, 266 – Carvoeira
88040-510 – Florianópolis – SC