

# DIFERENÇAS NA DEPRECIAÇÃO DE UM TOMÓGRAFO E ANEXO DE CONSTRUÇÃO PARA OS HOSPITAIS NO BRASIL E NA ALEMANHA

**Charles Albino Schultz**

**ANDREAS DITTMAR WEISE**

## **Resumo:**

*O presente estudo objetivou analisar as diferentes abordagens da depreciação na legislação fiscal do Brasil e da Alemanha. A abordagem deu-se por meio de um estudo comparativo com a aplicação de uma simulação da depreciação de um tomógrafo e da construção anexa específica ao tomógrafo. Concluiu-se que a legislação fiscal do Brasil é mais simples que a da Alemanha, contudo, permitindo um número indefinido de alternativas de depreciação. Ainda, percebeu-se que não há uma legislação sobre a depreciação em instituições públicas. Já na Alemanha, percebeu-se que a legislação permite mais modelos, entretanto mais rígidos que os brasileiros, dentre os quais pode-se citar um modelo aplicável especificamente à pequenas e médias empresas. Ainda, detectou-se que a legislação contempla tanto hospitais particulares quanto hospitais públicos.*

**Área temática:** *Gestão de Custos no Setor Governamental*

## **Diferenças na depreciação de um tomógrafo e anexo de construção para os hospitais no Brasil e na Alemanha**

### **Resumo**

O presente estudo objetivou analisar as diferentes abordagens da depreciação na legislação fiscal do Brasil e da Alemanha. A abordagem deu-se por meio de um estudo comparativo com a aplicação de uma simulação da depreciação de um tomógrafo e da construção anexa específica ao tomógrafo. Concluiu-se que a legislação fiscal do Brasil é mais simples que a da Alemanha, contudo, permitindo um número indefinido de alternativas de depreciação. Ainda, percebeu-se que não há uma legislação sobre a depreciação em instituições públicas. Já na Alemanha, percebeu-se que a legislação permite mais modelos, entretanto mais rígidos que os brasileiros, dentre os quais pode-se citar um modelo aplicável especificamente à pequenas e médias empresas. Ainda, detectou-se que a legislação contempla tanto hospitais particulares quanto hospitais públicos.

**Palavra chave:** Depreciação, Custos, Hospitais universitários.

**Área temática:** Gestão de custos no setor governamental.

### **1 Introdução**

A depreciação é um fenômeno econômico contábil presente em todas as entidades que possuem ativos de imobilizados. Igualmente, encontra-se inclusive em diversos estudos de custos, na contabilidade gerencial e no planejamento de diversas empresas. Contudo, raramente percebe-se um estudo mais aprofundado sobre o assunto, uma vez que, normalmente, envolve discussões que não permitem uma solução perfeita.

Um dos poucos pontos em que parece haver concordância é quanto a sua origem, decorrente da redução do valor devido ao desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência.

Como 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 um tanto quanto polêmico e ponto passível de gerar distorções. Isso ocorre porque se tem diversas formas de cálculo das parcelas, que por sua vez, geram valores diferentes para a mesma situação sem que se tenha uma maneira de desqualificar um dos cálculos.

No aspecto tributário, a depreciação é normatizada pela legislação do Imposto de Renda, o que acaba padronizando as demonstrações a um mesmo método de cálculo. Apesar disso, impor um padrão a todas as empresas resolve, somente, o problema do fisco, que dessa maneira consegue impedir que a depreciação seja utilizada como uma maneira de reduzir os lucros livremente.

Mesmo assim, há uma possibilidade às empresas que se sentirem prejudicadas com essa padronização, em optar por solicitar um laudo ao Instituto Nacional de Tecnologia (INT) ou outro órgão oficial científico ou de pesquisa, um atestando demonstrando que a forma de cálculo imposta pela legislação não é a mais apropriada e solicitar que a forma determinada pelo laudo seja a utilizada.

Se o ativo for realmente utilizado pela empresa até o final de sua vida útil estimada, a soma dos valores das parcelas anuais de depreciação sempre totalizará o mesmo valor inicial 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 consequentemente valores maiores nos períodos finais da vida útil. Para a empresa isso significaria uma postergação de pagamento de tributos, já para os órgãos tributadores, uma postergação de receita.

Pela teoria da contabilidade há uma recomendação de que a depreciação deve ser avaliada de maneira que esteja o mais próximo da realidade possível. Como ainda não existe uma maneira de se determinar com absoluta certeza nem o desgaste de um bem, nem o valor que decorre desse desgaste, acaba-se por utilizar estimativas de vida útil restante e desgaste e necessitando de acompanhamento minucioso dessas estimativas durante o transcorrer delas mesmas, com o fim de corrigir os erros das estimativas durante a vida útil do bem.

No Brasil, em alguns casos existe a possibilidade da contabilidade tratar a depreciação com o enfoque na teoria da contabilidade, realizando, no caso do fisco, ajustes no momento da apuração do lucro. Porém, como em outros casos essa forma traria prejuízos para a empresa tem-se uma parcela muito grande de empresas que assumem a legislação fiscal como padrão para o tratamento da depreciação, ficando livres, assim, de ajustes, prejuízos ou mesmo de preocupações adicionais.

Já na Alemanha, percebe-se que a contabilidade adota a depreciação baseada no código tributário, que trata a depreciação igualmente de forma extremamente normatizada, não permitindo, ou não sendo habitual fazer ajustes entre a contabilidade e a parte fiscal da empresa.

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 interesse delas mesmas.

Além da normatização, de certa forma, extensa em relação à depreciação, outra semelhança em ambos os países é o fato que a depreciação é utilizada por ambos os governos como uma forma de transferir incentivos fiscais às empresas. Tanto no Brasil quanto na Alemanha existem casos em que as taxas de depreciação são aumentadas por benefícios legais, a título de antecipar despesas e reduzir os lucros, dessa forma, permitindo que as entidades recolham menos impostos nos primeiros períodos após a aquisição de um novo bem.

O objetivo geral deste estudo consistiu-se em abordar o valor das quotas anuais da depreciação de um tomógrafo e de uma edificação anexa – específica ao tomógrafo – comparando os tratamentos contábeis e fiscais do Brasil com os da Alemanha, aplicados a um hospital particular e outro universitário.

O presente estudo justifica-se na importância contábil 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”.

A Alemanha como país desenvolvido, que possui regras contábeis e fiscais, hospitalares particulares e HUs constituídos de forma distinta, das encontradas no Brasil, é de interesse que se estude as maneiras utilizadas por outros países para tratar esse problema.

Quanto ao aspecto metodológico, o presente estudo classifica-se como um estudo comparativo, aplicando-se uma simulação a um caso fictício.

O caso fictício traz o seguinte contexto: um hospital particular e um hospital universitário compraram um tomógrafo no ano de 2006 pela quantia de \$ 1.000.000,00 e construíram para este equipamento um novo anexo à construção (edificação) que custou aproximadamente \$ 100.000,00. Ressalta-se que para os cálculos foram utilizados valores em

unidades monetárias (\$), apenas se utilizando Euros (€) ou Reais (R\$) quando mencionados na legislação.

## **2 A depreciação no Brasil**

### **2.1 Aspectos contábeis**

No aspecto contábil, tem-se a depreciação como a redução do valor pelo 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 considera 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 esse valor com relativa segurança ele deve ser reduzido do valor de custo. (CFC, 2005; FIPECAFI, 2003 e BRASIL, 1976).

Normalmente, como é difícil atribuir o tempo de vida útil de um bem, o fato de atribuir um valor residual é ainda mais difícil, o que acaba levando a um grande número de empresas a não considerar esse valor residual.

A apropriação dos custos de um bem de longa duração durante a sua utilização também corrobora com 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 esses eventos tenham realmente ocorrido. Assim, se um ativo será utilizado durante dez anos gerando 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).

Desse modo, 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, devendo esse valor ser ajustado a real situação do ativo, podendo dessa forma assumir valores diferentes entre os períodos, inclusive, já que, a utilização também pode ter níveis diferentes. Assim, 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 com 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.

### **2.2 Depreciação pela legislação tributária**

A depreciação no aspecto tributário 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 é em como não permitir que a depreciação seja utilizada como uma ferramenta de postergação de pagamento de tributos.

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 espera utilizar economicamente o bem 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 vigem as instruções normativas 162/98 (BRASIL, 1998). Por essência a depreciação recomendada pela legislação é a 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, 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 que prevalecerá (BRASIL [2], 1964 e 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 (FIEPECAFI, 2003).

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 (FIEPECAFI, 2003).

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

### **2.3 Depreciação em instituições públicas e em 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 essa 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 na Lei de Responsabilidade Fiscal que trata sobre custos e despesas públicas não comenta o caso da depreciação (BRASIL, 2000). Contudo, igualmente não há uma normatização específica 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 muito atreladas ao regime de caixa, ou principalmente, à necessidade de caixa esse fato 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 o valor que eles ainda possuem.

### **2.4 Os cálculos**

Para o caso fictício utilizado nesse estudo aplica-se a depreciação linear sobre ambos ativos, com um prazo de 25 anos para o anexo do prédio, que é classificado como edificações e 10 anos para o tomógrafo, 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 a empresa antecipar despesas nos primeiros períodos após a aquisição do bem.

Quanto o 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, conforme o cálculo abaixo:

$$Quota\ anual = \frac{Valor\ do\ ativo}{Vida\ útil\ em\ anos} = \frac{100.000,00}{25} = 4.000,00$$

Já para o tomógrafo tem-se uma quota anual constante para o período de 10 anos. Porém, 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 uma avaliação da vida útil desse bem nas suas condições de utilização específicas. Se o laudo comprovar outro prazo de vida útil poderá aplicar essa nova estimativa. É possível, ainda, que essa estima se concretize na forma de quantidade de exames a serem executados durante a sua 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 reside unicamente na possibilidade da postergação de impostos. Contabilmente, logicamente, está mais correto o prazo que melhor expressar a realidade.

Dessa forma, pela legislação o valor da quota constante anual de \$ 100.000,00. Se o hospital tivesse solicitado um laudo e a o resultado dele fosse uma vida útil de 30.000 exames, valor unitário por exame realizado seria de \$ 33,33, conforme os cálculos abaixo:

$$Quota\ anual = \frac{Valor\ do\ ativo}{Vida\ útil\ em\ anos} = \frac{1.000.000,00}{10} = 100.000,00\ ou$$

$$Quota\ unitária = \frac{Valor\ do\ ativo}{Quantidade\ de\ exames\ estimada} = \frac{1.000.000,00}{30.000} = 33,33$$

### 3 A depreciação na Alemanha

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

Os tratamentos oferecidos pelos HUs lá 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 empresários e funcionários com alta poder aquisitivo.

Os preços dos procedimentos médicos são tabelados, contudo há uma diferenciação entre os valores cobrados, onde pessoas com seguro público pagam valores menores que pessoas do seguro saúde privado.

Assim, mesmo os HUs apuram seus resultados, contudo, seus lucros não são tributados, já que são empresas públicas. Porém, eles são totalmente responsáveis pela administração de seu ativo, ou seja, com os resultados eles terão que manter os equipamentos e o hospital como um todo.

Dessa forma, não há uma diferença muito grande nas formas de contabilização dos custos dos hospitais privados e dos HUs. O enfoque na depreciação que é um pouco diferente, já que o hospital particular utiliza a depreciação para reduzir seu lucro enquanto o HU terá um interesse maior em controlar os seus custos.

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. A depreciação consiste na dedução anual de

parte dos custos de aquisição ou construção que vai ser distribuído 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. Os hospitais 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, podem procurar 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 possibilitaria a baixa do saldo no momento em que o equipamento se tornasse obsoleto.

### 3.1 Edificação anexa (construção anexa ao prédio principal)

A depreciação de uma edificação normal e o anexo da edificação possui tratamento diferenciado na Alemanha. As regras constam no 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 a moradia e que foi construída 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. Dessa forma, a depreciação equivaleria a 32 parcelas anuais de \$ 3.000,00 e a última parcela de \$ 4.000,00, conforme os cálculos abaixo.

$$Quota\ anual_{(ano\ 1\ até\ ano\ 32)} = 100.000,00 \times 3\% = 3.000,00$$

$$Quota\ anual_{(ano\ 33)} = (100.000,00 - (32 \times 3.000,00)) = 4.000,00$$

Porém, se entre o anexo de construção e o tomógrafo existir uma relação funcional, ou seja, o anexo foi construído especificamente para abrigar o tomógrafo e, o hospital reconhecer essa relação funcional na declaração do imposto de renda poderá optar em depreciar o bem em uma cota constante num período de 33 anos determinado pelo EStG, equivalendo a uma quota constante de 3,0303% sobre o valor de custo (ALEMANHA, 1934), conforme o cálculo abaixo.

$$Quota\ anual = 100.000,00 \times 3,0303\% = 3.030,30$$

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 Tomografo

Equipamentos médicos como o tomógrafo 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). Dessa forma, cada empresa pode escolher o método que melhor lhe convier, desde que, a legislação pertinente assim permita.

O tomógrafo pode ser depreciado pelo método linear ou pelo método de quotas decrescentes, totalizando, no geral, quatro alternativas diferentes. Entretanto, há situações que são específicas para alguns hospitais, determinadas com relação ao tamanho do hospital, ao foco de seus atendimentos e ao fato de ser particular ou HU.

Para a análise da **primeira possibilidade** de depreciação, por quotas decrescentes, inicialmente é necessário determinar se o equipamento médico, nesse caso, o tomógrafo se enquadra como bem econômico móvel ou imóvel. Pelo regulamento do imposto de renda – Einkommensteuer-Richtlinien, EStR – artigo 42, é considerado como bem móvel, o bem que pode ser removido do seu local de uso para outro (ALEMANHA, 2005). Dentre os quais se podem citar: móveis, equipamentos, animais, navios desde que registrados no órgão competente alemão, bens intangíveis entre outros mencionados no artigo 42.

Então, 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 possuem seguro saúde público (ALEMANHA, 1976).

Como os preços dos serviços médico hospitalares 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 tem seguro saúde privado, o hospital que presta mais serviços para pessoas com seguro saúde público tem uma receita menor.

Assim, para que o hospital privado possa utilizar a depreciação a um percentual de 30% do saldo, ele precisa atender, no mínimo, 40% de pacientes atendidos com seguro de saúde 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 primeiros 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	168.070	112.047	56.023
Taxa deprec.	30%	30%	30%	30%	30%			
<b>Quota deprec.</b>	<b>300.000</b>	<b>210.000</b>	<b>147.000</b>	<b>102.900</b>	<b>72.030</b>	<b>56.023</b>	<b>56.023</b>	<b>56.023</b>

Ainda, conforme a tabela 1, como obrigatoriamente o tomógrafo precisa ser depreciado no período de oito anos. Esse forma não se aplica aos HUs.

As demais formas de cálculo abordadas são aplicáveis tanto a hospitais particulares quanto aos HUs.

A **segunda possibilidade** de depreciação é destinada a hospitais classificados como de pequeno e de médio porte, permitindo a possibilidade de uma depreciação especial.

No 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 as seguintes condições:

- o capital operacional – corresponde ao valor do patrimônio líquido – utilizado nas operações da empresa, no ano anterior, não pode ter ultrapassado o valor de 204.517,00 € e que calcule o lucro conforme o parágrafo 4, alínea III do EStG (empresas que apuram lucro baseados nessa alínea não necessitam de uma contabilidade formal, apurando o lucro mediante a apresentação de uma declaração de receitas e despesas);
- o bem deve permanecer pelo menos um ano após sua aquisição, fabricação ou construção na empresa e somente se for de utilização empresarial;
- e a reserva para aquisição ou fabricação tenha sido formada conforme os incisos 3 a 7 da alínea 2 do parágrafo 7g da EStG.

Explicando as três condições anteriores, quanto as primeiras duas condições, elas são aplicáveis, normalmente, a hospitais de pequeno porte, porém, a terceira necessita de uma análise mais profunda da legislação.

Quanto a terceira condição apresentada, 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 para ser tributado. Desse modo, há uma redução de lucro nos anos anteriores a 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 os 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 pode-se perceber, 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 inclusas.

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

$$Quota\ anual = \frac{1.000.000,00}{5} = 200.000,00$$

Na **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 e última possibilidade** de depreciação é outra forma de cálculo de depreciação 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 que é o valor de 30% do bem no primeiro ano.

No caso abordado nesse estudo o cálculo é igual ao da tabela 1. Essa possibilidade de depreciação é semelhante à primeira, já 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 a situação 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 valor da parcela linear.

#### 4 Análise comparativa

Para a realização de uma análise comparativa dos valores dos custos de depreciação em ambos os países, tanto para a edificação anexa quanto para o tomógrafo.

Na tabela 2, apresentam-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 (HU) da depreciação do anexo da edificação.

Tabela 2 – Quotas de depreciação da edificação anexa

País	Hospital/Período	1	2	3	...	25	...	32	33
BR	HP/HU*	4.000	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

\* Como a legislação não indica outro método de depreciação para instituições públicas, algumas utilizam esse padrão.

Conforme a 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 trazem diferenças significativas nos custos anuais. Igualmente não há diferenciação para hospitais particulares e universitários.

Na tabela 3 apresentam-se os valores das quotas anuais de depreciação determinadas para o tomógrafo.

Tabela 3 - Quotas de depreciação do tomógrafo

País	Hosp/Per	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
BR	HP/HU*	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		

Como pode-se observar na tabela 3, 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 através 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. 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), que no caso abordado geraram os mesmo valores, mas que, em outras situações trazem valores de depreciação diferenciados. Essas formas consistem na aplicação de quotas decrescentes nos cinco primeiros anos e na depreciação do saldo restante em três parcelas iguais. Além dessas, tem se ainda a quarta forma (AL2) que consiste numa opção que é voltada à pequenas e médias empresas, que permite a depreciação linear num prazo de 5 anos.

## 5 Conclusão

De acordo com o desenvolvimento do estudo considera-se que o objetivo principal proposto foi alcançado, uma vez que, foi realizada um estudo comparativo do tratamento da depreciação de um tomógrafo e de uma edificação anexa – específica ao tomógrafo – baseados na legislação fiscal/contábil do Brasil e da Alemanha.

Observou-se que no Brasil a legislação é mais simples que na Alemanha. Contudo, a legislação Brasileira permite diversas aplicações de depreciações diferentes para ativos idênticos mediante a obtenção de laudo do INT e a aprovação do órgão fiscal competente. Ainda, em alguns casos pode ser possível a utilização de taxas diferentes e a correção dos seus efeitos por meio de ajustes no Lalur.

Detectou-se, ainda, no Brasil, a falta de uma legislação específica para instituições públicas de uma maneira geral, ficando, nesse caso, os hospitais universitários sem nenhuma norma que mencione como tratar a depreciação.

Já na Alemanha, existem mais métodos de depreciação previstos em lei que podem ser utilizados tanto por hospitais particulares quanto por universitários. Os hospitais universitários apuram resultados da mesma forma que os particulares, somente, não sendo tributados.

O governo alemão utiliza a depreciação como uma forma permanente de subsídio a pequenas e médias empresas, uma vez que, lhes é permitida um prazo de depreciação linear menor do que para as demais.

O presente estudo limitou-se a abordar, principalmente, os aspectos da depreciação abordados na legislação fiscal e contábil financeira, não sendo intenção abordar os aspectos da teoria contábil em ambos os países.

## Bibliografia

ALEMANHA. Ministério Federal da Justiça. Einkommenssteuergesetz – EStG (Código do imposto de renda). RGBI I 1934. Última alteração: 12 julho de 2006. **Lex:** Disponível em:

<<http://www.gesetze-im-internet.de/estg/index.html>>. Acesso em: 22 julho 2006. Legislação Federal.

ALEMANHA. Ministério Federal da Justiça. Abgabenordnung – AO (Código geral de impostos). BGBl I 1976. Última alteração: 28 abril 2006. **Lex:** <[http://www.gesetze-im-internet.de/ao\\_1977/index.html](http://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/index.html)>. Acesso: 22 julho 2006. Legislação Federal.

ALEMANHA. Ministério da Saúde. Bundespflegesatzverordnung. BGBl 1994. Última alteração: 22 dezembro 1999. **Lex:** Disponível em: <[http://www.hwstecker.de/Gesetze/Gesetzestexte/BPflV.htm#\\_%A7\\_10\\_Verg%FCtung](http://www.hwstecker.de/Gesetze/Gesetzestexte/BPflV.htm#_%A7_10_Verg%FCtung)>. Acesso em: 20 julho 2006. Legislação federal.

ALEMANHA. Ministério Federal da Justiça. Einkommensteuer-Richtlinien – EStR (Regulamento do imposto de renda). Última alteração: 29 setembro de 2005. **Lex:** Disponível em: <[http://195.243.173.120/persoline/servlet/ContentResult?QueryID=QryRangeDetail&queryparam.po\\_content.ioid=915725](http://195.243.173.120/persoline/servlet/ContentResult?QueryID=QryRangeDetail&queryparam.po_content.ioid=915725)>. Acesso em: 22 julho 2006. Legislação Federal.

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. **Lex:** Disponível em: <[http://www.sef.rj.gov.br/legislacao/financeira/basica/leis\\_federais/lei\\_fed\\_4320.shtml](http://www.sef.rj.gov.br/legislacao/financeira/basica/leis_federais/lei_fed_4320.shtml)>. Acesso em: 17 julho 2006. Legislação Federal.

BRASIL [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. **Lex:** Disponível em: <<http://aplicativos.planejamento.gov.br/conlegis.nsf/0/27c4c73d97cdbc83256b5800575de9/Conteudo/M2/4.506-1964.doc?OpenElement>>. Acesso em: 17 julho 2006. Legislação Tributária Federal.

BRASIL. Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõem sobre as Sociedades por Ações (versão consolidada até 01 de novembro de 2001). **Lex:** Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/>>. Acesso em: 17 julho 2006. Legislação Tributária Federal.

BRASIL. 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. **Lex:** Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Leis/Ant2001/lei931796.htm>>. Acesso em: 17 julho 2006.

BRASIL. 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. **Lex:** Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/Ant2001/1998/in16298ane1.htm>>. Acesso em: 17 julho 2006. Legislação Tributária Federal.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. Decreto n. 3.000, de 26 de março de 1999. Regulamento do Imposto de Renda. **Lex:** Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/RIR/default.htm>>. Acesso em: 17 julho 2006. Legislação Tributária Federal.

BRASIL. Lei complementar n. 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade fiscal e dá outras providências. **Lex:** Disponível em: < [http://www.trt02.gov.br/geral/tribunal2/legis/LCP/101\\_00.html](http://www.trt02.gov.br/geral/tribunal2/legis/LCP/101_00.html)>. Acesso em: 17 julho 2006. Legislação Federal.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. Aprova a NBC T 19.5 – Depreciação, Amortização e Exaustão. Resolução 1.027/05, de 15 de abril de 2005. **Lex:** Disponível em: < [http://www.cfc.org.br/scripts/sql\\_sre.dll/login](http://www.cfc.org.br/scripts/sql_sre.dll/login)>. Acesso em: 16 jul 2006.

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

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