



Reavaliação de bens Tributação na realização Depreciação normal de bens do ativo. Compensação de prejuízos.

EU PORTAL DE NORMAS E LEGISLAÇÃO BRASILEIRA

Parecer Normativo CST nº 27 de 30/07/1981

Norma Federal - Publicado no DO em 04 ago 1981

Reavaliação de bens. Tributação na realização. Depreciação normal de bens do ativo. Compensação de prejuízos.

1. Indaga-se, quanto à reavaliação de bens do ativo permanente das pessoas jurídicas, se:

- a) o tratamento tributário previsto no art. 326 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 04 de dezembro de 1980, somente é aplicável às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de sociedade por ações, face a referência ao art. 8º da Lei nº 6.404/76;
 - b) a depreciação, amortização ou exaustão, registrada como custo ou despesa operacional, sobre o valor reavaliado, é dedutível na determinação do lucro real;
 - c) a taxa de depreciação ou amortização aplicável ao bem ou direito reavaliado pode ser ajustada em função do tempo de vida útil ou de existência dos mesmos e se a quota anual de exaustão pode ser determinada com base no valor reavaliado;
 - d) no caso de a reserva de reavaliação, utilizada para compensar prejuízos contábeis, ser superior ao montante dos prejuízos compensáveis para efeito fiscal, a diferença deve ser adicionada ao lucro líquido na determinação do lucro real.
2. Analisa-se a seguir, face à legislação de regência, as implicações de natureza tributária vinculadas à reavaliação de bens, com vistas ao esclarecimento das dúvidas anteriormente expostas.

Requisitos para que a reserva seja tributada somente na realização

3. Inicialmente, cumpre notar que a contrapartida do aumento de valor de bens do ativo permanente, em virtude de nova avaliação baseada em laudo nos termos do art. 8º da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, não será computada no lucro real "enquanto mantida em conta de reserva de reavaliação" e desde que (art. 326 e §§ 1º, 2º e 4º, Regulamento do Imposto de Renda/80):

a) no laudo que servir de base ao registro da reavaliação sejam identificados os bens reavaliados pela conta em que estão escriturados, com a indicação dos anos de aquisição e das modificações no seu custo original;

b) na reserva de reavaliação sejam discriminados os bens reavaliados que a tenham originado, em condições de permitir a determinação do valor realizado em cada período.

Destinatários da norma do art. 326 do Regulamento do Imposto de Renda/80

4. No que se refere ao tópico em questão, a solução decorre do texto do art. 1º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, a seguir transcrito:

"Art. 1º. O imposto sobre o lucro das pessoas jurídicas domiciliadas no País, inclusive firmas ou empresas individuais equiparadas a pessoas jurídicas, será cobrado nos termos da legislação em vigor, com as alterações deste Decreto-Lei." (Grifo nosso)

O art. 326 do Regulamento do Imposto de Renda/80 tem sua matriz no art. 35 do Decreto-Lei nº 1.598/77, estando, portanto, compreendido na norma geral estabelecida pelo texto acima transcrito, o qual não faz distinção quanto à forma de constituição para que as pessoas jurídicas sejam tributadas nos termos da lei vigente. Dessa forma, não havendo disposição em contrário, conclui-se que a norma do art. 326 do Regulamento do Imposto de Renda/80 aplica-se a todas as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, inclusive as firmas ou empresas individuais a elas equiparadas.

Cômputo da reserva na determinação do lucro real

5. Sobre o assunto o § 3º do art. 326 do Regulamento do Imposto de Renda/80 dispõe que:

"§ 3º. O valor da reserva será computado na determinação do lucro real:

- a) no período-base em que a reserva for utilizada para aumento do capital social, no montante capitalizado;
- b) em cada período-base, no montante do aumento do valor dos bens reavaliados que tenha sido realizado no período, inclusive mediante:
 1. alienação, sob qualquer forma;
 2. depreciação, amortização ou exaustão;
 3. baixa por perecimento;
 4. transferência do ativo permanente para o ativo circulante ou realizável a longo prazo."

Observa-se, do texto transcrito, que a reavaliação, feita com observância do disposto no art. 326 do Regulamento do Imposto de Renda/80, não resulta em aumento ou diminuição da carga tributária da pessoa jurídica que a procede. É que o cômputo da reserva na determinação do lucro real é compensada pela apropriação, no resultado contábil, do valor acrescido ao bem ou direito pela reavaliação, como encargo de depreciação, amortização ou exaustão ou, então, como custo dos mesmos nas hipóteses de baixa por alienação ou perecimento.

5.1. Assim, a realização do valor reavaliado dos bens, sob qualquer das formas previstas na alínea b acima referida implica oneração do resultado pelo valor acrescido na nova avaliação e, em consequência, diminuição na base de cálculo do tributo. A fim de compensar tal efeito é que a legislação tributária determina seja computado, na apuração do lucro real, o valor ou parcela proporcional da reserva constituída.

5.2. No caso da alínea a, a reserva é computada na determinação do lucro real no período-base em que for utilizada para aumento de capital, antes, portanto, da efetiva realização do valor reavaliado do bem ou direito. A pessoa jurídica que assim proceder terá oferecido o valor da reserva capitalizada **à tributação**, o que, em consequência, a libera da obrigatoriedade de nova adição ao lucro líquido, na apuração do lucro real, do valor ou parcela da reserva incorporada ao capital, na ocorrência de qualquer das hipóteses relacionadas na alínea b.

5.3. Do exposto neste item, conclui-se que os encargos de depreciação, amortização ou exaustão registrados, como custo ou despesa operacional, sobre o valor acrescido a bem ou direito, em decorrência de reavaliação com observância do art. 326 do Regulamento do Imposto de Renda/80, são dedutíveis para efeito de determinação do lucro real.

5.4. É conveniente ressaltar, ainda, que não somente na capitalização ocorrerá a tributação da reserva. Conforme decorre do explicitado no item 3 deste Parecer, qualquer procedimento que implique baixar, na escrituração comercial, o valor da reserva constituída, importará em cômputo do valor respectivo na determinação do lucro real.

Utilização da reserva para absorver prejuízos contábeis

6. Tendo em vista o disposto no art. 383 do Regulamento do Imposto de Renda/80 e no subitem 5.4.1 da [Instrução Normativa SRF nº 28, de 13 de junho de 1978](#), a pessoa jurídica que utilizar reserva de reavaliação para compensar prejuízos apurados na escrituração comercial deve baixar, nas contas que registram prejuízos compensáveis para efeito do imposto de renda (parte B do livro de apuração do lucro real) valor igual ao da reserva utilizada. Inexistindo prejuízos fiscais, registrados no livro de apuração do lucro real, ou se esses forem inferiores ao valor da reserva de reavaliação utilizada para compensar prejuízos contábeis, deverá ser adicionado ao lucro líquido, para efeito de determinar o lucro real do exercício correspondente ao período-base em que a reserva tiver sido utilizada:

a) na primeira hipótese, o valor integral da reserva;

b) na segunda hipótese, a diferença entre o valor da reserva utilizada para compensar os prejuízos contábeis e o valor dos prejuízos fiscais baixados no livro de apuração do lucro real.

6.1. Convém salientar, ainda, que o valor da reserva que tiver a destinação referida neste item não mais será objeto de adição ao lucro líquido, na determinação do lucro real, na ocorrência de qualquer das hipóteses referidas na alínea b do § 3º do art. 326 do Regulamento do Imposto de Renda/80.

Depreciação, amortização e exaustão

7. Segundo o Regulamento do Imposto de Renda/80, a taxa anual de depreciação será fixada em função do prazo durante o qual se possa esperar a utilização econômica do bem (art. 202); a de amortização, em função do número de anos restantes de existência do direito (art. 213); a percentagem de exaustão, proporcionalmente à diminuição do valor dos recursos minerais e florestais (arts. 215 e 219). A exceção da exaustão incentivada, aplicável às empresas de mineração (arts. 216 a 218), nos demais casos a dedução, como custo ou despesa operacional, de encargos de depreciação, amortização ou exaustão tem como limite o custo de aquisição do bem ou direito, corrigido monetariamente (arts. 198, § 3º, 203, § 2º e 208, § 1º).

7.1. Os bens ou direitos classificáveis no ativo permanente, sujeitos à depreciação, amortização ou exaustão, são aqueles aplicados na exploração das atividades da pessoa jurídica ou que se destinam à manutenção da respectiva fonte produtora. Por consequência, serão consumidos ao longo dos anos nos quais forem utilizados em sua finalidade. Daí, a permissão legal no sentido de que a diminuição de valor desses bens ou direitos seja apropriada aos resultados, apurados pelo contribuinte, em cada período-base contido nesse tempo.

7.2. O valor reavaliado integra o custo dos bens da mesma forma como o custo de aquisição e os acréscimos ao custo (Regulamento do Imposto de Renda/80, art. 349, § 1º, e Instrução Normativa SRF nº 71/78, item 9); a sua perda de valor deve, portanto, ser imputada aos resultados através dos encargos de depreciação, amortização ou exaustão, segundo o mesmo regime aplicável ao custo de aquisição e posteriores acréscimos a esse custo.

7.3. Conforme explicitado acima, a legislação tributária fixa a quota anual desses encargos em função do tempo no qual o bem ou direito seja utilizado na sua finalidade. Isto significa que, ao final desse tempo, o valor total do bem ou direito estará integralmente deduzido como encargo. Para que isso ocorra, no caso de reavaliação, dependendo da forma de contabilização adotada pela pessoa jurídica, poderá ser necessário ajustar a taxa anual do encargo correspondente ao bem ou direito para o restante do prazo de utilização dos mesmos. Esse ajuste, embora implique na utilização de taxas nominais superiores às estabelecidas pela legislação tributária ou às admitidas pela jurisprudência administrativa, não poderá resultar na diminuição do montante do tributo que seria devido na ausência da reavaliação.

7.3.1. Assim, sempre que forem registrados encargos de depreciação, amortização ou exaustão correspondente a bem reavaliado a pessoa jurídica computará, na determinação do lucro real, parcela proporcional do saldo remanescente da reserva de reavaliação constituída, de forma a anular, para efeitos fiscais, o encargo registrado sobre o valor acrescido pela reavaliação.

7.3.2. Ressalva-se, naturalmente, a hipótese de o valor da reserva de reavaliação já ter sido, anteriormente, computado na determinação do lucro real; nesse caso, as depreciações são inteiramente dedutíveis, sem que haja adição ao lucro líquido de qualquer parcela correspondente reavaliação efetuada.

7.4. Poderá ocorrer que o laudo de avaliação estipule, para o bem ou direito reavaliado, vida útil restante superior à anteriormente prevista. Nesse caso, a nova taxa poderá ser fixada com base no referido laudo de forma que o valor do bem ou direito esteja

integralmente depreciado, amortizado ou exaurido ao final do novo prazo de vida útil. Em qualquer hipótese, não poderá ser utilizada taxa que conduza à dedução do valor total do bem, como encargo, em tempo inferior ao normalmente admitido pela legislação ou pela jurisprudência administrativa.

8. Finalmente, cumpre reiterar que o regime de tributação de que trata este Parecer somente se aplica às reavaliações efetuadas segundo as normas consolidadas no art. 326 do Regulamento do Imposto de Renda/80.

À consideração superior.

Paulo Baltazar Carneiro - FTF