JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA

IMPOSTO DE RENDA — AMORTIZAÇÕES

— Resultados de transações extra-operacionais, ocorridos durante a fase pré-operacional, devem ser apurados no período-base em que ocorrem, e tributados no exercício correspondente.

MINISTÉRIO DA FAZENDA

PARECER NORMATIVO CST Nº 110 DE 22 DE SETEMBRO DE 1975

Em exame a permissibilidade de amortização de despesas pré-operacionais ou pré-industriais, prevista no § 3º do art. 196 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR), aprovado pelo Decreto nº 76 186 de 2 de setembro de 1975.

2. O Parecer Normativo da Coordenação do Sistema de Tributação nº 72/75, abordando o tema, conceitua estas despesas, fixando, claramente, o entendimento administrativo sobre a matéria.

3. Outros aspectos foram tratados pelo PN-CST nº 364/71, restando, no entanto, várias indagações nas quais nos fixaremos.

4. PRAZOS

4.1 O parágrafo terceiro do art. 196 do Regulamento fixa em 5 (cinco) anos, o prazo mínimo para amortização destas despesas. O dispositivo não deixa margem a dúvida e o prazo prescrito é mínimo, podendo, a critério da empresa, ser ampliado.

4.2 O termo inicial para amortização das despesas pré-operacionais ou pré-industriais está fixado em dois momentos:

4.2.1 A partir do início das operações quando a empresa for implantada em etapa única. Nesta hipótese, no mesmo ano em que a empresa entrar em funcionamento, deve ser iniciada a amortização, independentemente da ocorrência de lucros. A amortização das parcelas não está vinculada à existência de resultados positivos e sim, e tão somente, ao início das operações, devendo, inclusive, a primeira quota ser calculada com base em duodécimos.

4.2.2. A partir do momento em que é iniciada a operação parcial, quando a empresa for implantada por etapas, relativa-

mente ao custo de cada etapa. A expressão "plena utilização das instalações" referida na letra *d* do § 3º do art. 196, designa o início da amortização da última etapa do projeto.

5. MÉTODO PARA CÁLCULO DAS TAXAS

5.1 Com relação às taxas a serem utilizadas para o cálculo das quotas de amortização, existem vários métodos para determiná-las. A lei não fixou, especificamente, qualquer deles, limitando-se a prescrever um prazo mínimo de cinco anos. Por estas razões podemos reuni-los em dois grupos.

5.1.1 O primeiro grupo é formado pelo método linear, que consiste na divisão do montante amortizável, pelo número de anos nos quais se deseja apropriá-lo ao custo. É o método mais utilizado e o mais prático, sendo chamado linear porque sua representação gráfica é expressa por uma linha reta.

5.1.2 No segundo grupo de métodos para determinação das quotas de amortização, pode ser incluído qualquer sistema de taxas variáveis crescentes ou decrescentes, desde que sejam observados, cumulativamente, os seguintes requisitos:

a) Termo inicial conforme descrito em 4.2.

b) Prazo de amortização mínimo de cinco anos conforme descrito em 4.1.

c) Quota máxima de 20% em qualquer ano.

6. DESPESAS DEDUTÍVEIS E NÃO DEDUTÍVEIS

6.1 Como ficou claro no PN-CST nº 72/75, o que caracteriza a despesa como pré-operacional ou pré-industrial é o momento em que ela é realizada ou incorrida, ou seja, o seu aspecto temporal. Quanto à natureza das mesmas devem ser observadas as disposições regulamentares sobre despesas operacionais, expressas no art. 162 do RIR.

6.2 Aliás, é o que preceitua o § 5º do art. 196 do mesmo diploma:

"Somente serão admitidas as amortizações de custos ou despesas que observem as condições estabelecidas neste regulamento".

Do texto se infere que todas as despesas pré-operacionais ou pré-industriais que não atendam às condições regulamentares não podem ser amortizadas.

6.3 Devem, portanto, ser criados dois grupos de despesas:

a) Despesas pré-operacionais dedutíveis;

b) Despesas pré-operacionais não dedutíveis.

6.4 À época da amortização a empresa aplicará o percentual escolhido sobre o subgrupo de despesas pré-operacionais dedutíveis, apropriando-o à conta de lucros e perdas. Quanto ao subgrupo de despesas pré-operacionais não dedutíveis, seu débito à conta de resultados, ficará a critério da empresa, uma vez que estes valores serão oferecidos à tributação quando incorporados àquela conta.

7. DESPESAS PRÉ-OPERACIONAIS CARACTERIZADAS COMO LUCRO DISTRIBUÍDO

7.1 Quando as despesas pré-operacionais ou pré-industriais revestirem as condições necessárias a sua tipificação como lucro distribuído, e a empresa estiver dentre aquelas obrigadas ao pagamento do imposto que sobre este incide, conforme pre-

ceitua o art. 227 do RIR, o recolhimento ocorrerá no exercício financeiro correspondente ao ano em que a despesa for paga ou incorrida, e não no exercício correspondente ao ano em que for amortizada. É o caso, por exemplo, dos excessos de pro labore, gratificações a diretores e outras caracterizadas como tal.

7.2 O imposto previsto no art. 227 do RIR é devido sobre os lucros distribuídos sob qualquer título ou forma. Assim, embora a empresa, em determinado exercício, não pague o imposto sobre os lucros apurados, por sua inexistência, deverá pagá-lo sobre os lucros que distribuiu, desde que enquadrada nas disposições da lei.

8. IMPLANTAÇÃO POR ETAPAS E AMPLIAÇÃO

8.1 Quando a implantação da empresa se processar por etapas deve-se ter o cuidado para que cada fase fique bem definida, a fim de que a amortização das despesas pré-operacionais fique vinculada a cada etapa.

8.2 Exemplificando: Uma indústria, que encerra balanço em dezembro, implantou seu projeto em três etapas, começando a operar parcialmente, logo após a conclusão da prrimeira e segunda etapas. A implantação ocorreu nos seguintes prazos: 1ª etapa jan/69 a jun/71 — despesas pré-operacionais Cr$ 10.000,00; 2ª etapa jul/71 a out/73 — despesas pré-operacionais ..... Cr$ 200.000,00; 3ª etapa nov/73 a ago/75 — despesas pré-operacionais ..... Cr$ 300.000,00.

8.3 Nestas condições a amortização das despesas pré-operacionais da primeira etapa começaria em 1971, com uma parcela de 6/12 da quota anual. A segunda etapa teria seu termo inicial de amortização em 1973, com uma parcela de 2/12 da quota anual e a terceira etapa em 1975, com uma parcela de 4/12 da quota anual. O mesmo procedimento será observado em caso de ampliação. Este o entendimento extraído da letra *d* do § 3º do art. 196 do RIR.

9. RESULTADO DE TRANSAÇÕES EXTRA-OPERACIONAIS

9.1 O resultado — positivo ou negativo — de operações extra-operacionais, comuns durante a fase pré-operacional, devem ser apurados como transações eventuais em conformidade com o que determina o RIR aprovado pelo Decreto nº 76 186/75, em seu art. 201:

"Os resultados líquidos de transações eventuais serão demonstrados pela escrituração da empresa, feita de acordo com as prescrições legais, destacadamente do lucro operacional".

9.2 A apuração deve ser feita no mesmo período base de sua ocorrência e o respectivo resultado incluído na declaração de rendimentos do exercício financeiro correspondente ou, em caso de prejuízo, acumulável para posterior compensação com lucros.

10. Finalmente esclareça-se que o saldo da conta de despesas pré-operacionais ou pré-industriais, não pode ser compensado com a Reserva da Correção Monetária do Ativo Imobilizado. As hipóteses de compensação com esta reserva estão previstas em lei, nelas não constando as despesas pré-operacionais.

CST, em 22 de setembro de 1975. *Rubens Miguel de Souza,* AFTF.

De acordo.

Publique-se e, a seguir, encaminhem-se cópias às SS. RR. R.F. para conhecimento e ciência aos demais órgãos subordinados.

Antonio Augusto de Mesquita Neto, Coordenador.