

## Alterar regime não autoriza IRPJ e CSLL sobre avaliação patrimonial

A Lei 6.404/1976, também conhecida como a Lei das Sociedades Anônimas, em seu artigo 8º, admite a possibilidade de se avaliarem os ativos de uma companhia pelo seu valor de mercado, classificando tal operação como *reavaliação*.

No âmbito da referida *reavaliação*, abandona-se o custo do bem original, corrigido monetariamente até 31/12/1995, e utiliza-se o novo valor econômico do ativo, que deverá ser obtido por meio de um laudo de avaliação.

Pode-se concluir, então, que o valor da *reavaliação* do ativo imobilizado é a diferença entre o valor líquido contábil do bem e o valor de mercado, com base em um laudo técnico elaborado por três peritos ou entidade especializada.

No ano de 2008, com o início da vigência da Lei 11.638/2007, o país, definitivamente, deu início à padronização das normas contábeis nacionais tendo como paradigma as normas internacionais de contabilidade, batizadas como *International Accounting Standard (IAS)* sendo que tais normas, atualmente, são conhecidas como *International Financial Reporting Standards (IRFS)*.

Entre as várias alterações perpetradas pela Lei 11.638/2007, pode-se destacar a extinção da referida *reserva de reavaliação*, a partir de 1/1/2008, determinando que: *a)* o saldo existente na mesma deverá ser mantido até a sua efetiva realização ou estornado até o final do exercício social de 2008; *b)* a contrapartida de aumento ou diminuição no resultado do exercício, em obediência ao regime de competência, será classificada como *ajuste de avaliação patrimonial* enquanto não computada no resultado do exercício, em decorrência da sua avaliação a preço de mercado.

Dessa forma, a partir de 1/1/2008, deve ser utilizado o termo *ajuste de avaliação patrimonial*, conta integrante do patrimônio líquido, em substituição à *conta de reserva de reavaliação*. Corroborando tal alteração, a Lei 11.941/2009, que instituiu no país o Regime Tributário de Transição (RTT), trouxe a seguinte alteração na Lei das Sociedades Anônimas:

Lei 6.404/1976:

Art. 182. [...]

§ 3º Serão classificadas como *ajustes de avaliação patrimonial*, enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência, as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor, atribuídos a elementos do ativo e do passivo, em decorrência da sua avaliação a valor justo, nos casos previstos nesta Lei ou, em normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

Forçoso é concluir, então, de acordo com a exegese da referida legislação, que enquanto não computado no resultado do exercício, em obediência ao regime de competência, o saldo da conta *ajuste de avaliação patrimonial* não poderá ser tributado.

Por outro lado, deve-se ter presente que o cômputo no resultado do exercício ocorre por meio da depreciação do bem ou da sua baixa, especialmente em decorrência de uma operação de alienação. Ademais, em termos tributários, o fato de ter sido contabilizado a mais valia do bem (*ajuste de avaliação*), não determina, em hipótese alguma, uma majoração ou diminuição da carga tributária a qual permanece inalterada, quer tenha sido realizada a avaliação ou não.

Contudo, em 13/5/2014, foi exarada a Lei 12.973 que revogou, de forma expressa, o Regime Tributário de Transição (RTT), e alterou as disposições constantes do artigo 54 da Lei 9.430/1996 que passou a vigor com a seguinte redação:

Lei 9.430/1996:

Art. 54. A pessoa jurídica que, até o ano-calendário anterior, houver sido tributada com base no lucro real *deverá adicionar à base de cálculo do imposto de renda, correspondente ao primeiro período de apuração no qual houver optado pela tributação com base no lucro presumido* ou for tributada com base no lucro arbitrado, os saldos dos valores cuja tributação havia diferido, independentemente da necessidade de controle no livro de que trata o inciso I do *caput* do art. 8º do Decreto-Lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

Por sua vez, ainda, tal entendimento foi corroborado pela Instrução Normativa 1.515, de 24 de novembro de 2014, exarada pela Receita Federal do Brasil, nos seguintes termos:

IN RFB 1.515/2014:

Art. 126. A pessoa jurídica que, até o ano-calendário anterior, houver sido tributada com base no lucro real *deverá adicionar à base de cálculo do imposto sobre a renda, correspondente ao primeiro período de apuração no qual houver optado pela tributação com base no lucro presumido, os saldos dos valores cuja tributação havia diferido, independentemente da necessidade de controle na parte B do Lalur.*

Por fim, confira-se o quanto asseverado, no mesmo sentido, nas disposições constantes do artigo 520, do Decreto 3.000/1999, que regulamenta “*a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza*”, no Capítulo VII, sob o título “*Valores diferidos no LALUR*”:

Decreto 3.000/1999:

Art. 520. A pessoa jurídica que, até o ano-calendário anterior, houver sido tributada com base no lucro real, *deverá adicionar à base de cálculo do imposto,*

correspondente ao primeiro período de apuração no qual houver optado pela tributação com base no lucro presumido, os saldos dos valores cuja tributação havia diferido, controlados na parte "B" do LALUR (Lei 9.430, de 1996, art. 54).

Assim sendo, de acordo com as disposições constantes do artigo 54, da Lei 9.430/1996 combinado com artigo 126, da IN RFB 1.515/2014 e artigo 520, do Decreto 3.000/1999, caso o contribuinte venha alterar o seu regime de tributação do lucro real para o lucro presumido, deverá, obrigatoriamente, oferecer à tributação pelo IRPJ e CSLL, o valor originário do *ajuste de avaliação patrimonial* dos bens que compõem seu ativo imobilizado, mesmo que, ainda, não o tenha realizado e, por consequência, computado no resultado do exercício.

É que, no entender do Fisco Federal, ao optar pelo regime de tributação do lucro presumido, o contribuinte não estaria mais obrigado a manter os registros do controle do diferimento da tributação do *ajuste de avaliação patrimonial* dos bens que compõem seu ativo imobilizado na parte "B" do Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), o que tornaria impossível identificar o momento da ocorrência do fato gerador do IPRJ e da CSLL quando, eventualmente, ocorrer a alienação de tais bens, bem como determinar o valor da base de cálculo.

Contudo, em nosso entendimento, não existe tributação diferida sem, necessariamente, já ter ocorrido o fato gerador do tributo sendo que o mero *ajuste de avaliação patrimonial* dos bens que compõem o ativo imobilizado *que ainda não tenha sido computado no resultado do exercício* não materializa riqueza passível de tributação pelo IPRJ e CSLL que, então, só ocorreria com a efetiva realização dos bens ajustados (reavaliados), nos precisos termos do artigo 4º, da Lei 9.959/2000.

O diferimento da tributação por meio de registro na parte "B" do LALUR, só ocorre quando o *ajuste de avaliação* (reavaliação) promove alteração no resultado do exercício, seja pelo registro de depreciação ou pelo custo do bem do ativo imobilizado vendido.

Com fulcro nas disposições constantes dos artigos 153, III, da CF/88 combinado com 43, do CTN, o Ente Tributante só está autorizado a tributar o acréscimo patrimonial a partir da existência da disponibilidade jurídica e/ou econômica, não havendo previsão da exigência de imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza por mera expectativa de ingresso de valores no patrimônio do contribuinte.

Em contrapartida ao registro na conta de reserva de reavaliação (*ajuste de avaliação patrimonial*) não pode haver reflexo tributário tendo em vista o princípio da neutralidade tributária, em especial, diante do conceito de renda, lucro e realização.

A reavaliação (*ajuste de avaliação patrimonial*) é neutra, impossibilitando a sua automática tributação enquanto, efetivamente, não seja computada no resultado do exercício, mesmo que o contribuinte altere o seu regime de tributação do lucro real para o lucro presumido.

A tributação pelo IRPJ e CSLL só será válida (legal e constitucional) quando se efetivarem algumas das hipóteses previstas no artigo 435, do Decreto 3.000/1999, ou seja, aumento do capital social, alienação, depreciação, amortização ou exaustão e baixa por perecimento, sendo que no referido dispositivo legal

não há qualquer referência a alteração do regime de tributação do lucro real para o lucro presumido como fator de autorização da tributação.

Para materializar nosso entendimento, tomemos como exemplo a situação fática de uma empresa que reavaliou um bem de seu ativo imobilizado em R\$ 10 mil, elevando o seu valor de aquisição para R\$ 50 mil, sendo que a depreciação acumulada, na data da reavaliação, perfazia o montante de R\$ 20 mil, e o restante da vida útil do referido bem é de 5 anos. Confira-se, agora, como ficariam os lançamentos contábeis e ajustes fiscais decorrentes da reavaliação e da depreciação no primeiro ano:

**Lançamentos contábeis decorrentes do ajuste de avaliação patrimonial (reavaliação)**

**Débito** – R\$ do bem

**Crédito** – R\$ 10 mil (ajuste de avaliação)

**Lançamentos contábeis decorrentes da depreciação no primeiro ano (20%)**

**Débito** – R\$ despesas com depreciação

**Crédito** – R\$ 6 mil (depreciação acumulada)

Cabe ressaltar que a despesa com a depreciação representa a realização parcial da reavaliação do bem do ativo imobilizado, razão pela qual o valor a ser transferido à conta contábil “resultado”, decorrente do referido ajuste, deve ter seu valor correspondente ao *ajuste de avaliação patrimonial* (antiga reavaliação) do bem oferecido à tributação. Já, a despesa de depreciação contabilizada, R\$ 2 mil, originou-se da reavaliação.

No exemplo utilizado, então, deve ser realizada parte da reserva de reavaliação no valor de R\$ 2 mil, realização essa que, de acordo com a legislação de regência da matéria (Lei 11.638/2007), poderá ser feita de duas formas: *a*) por reversão do ajuste de avaliação (parcial); ou, *b*) por meio de adição ao lucro líquido, transferindo-se a parte do ajuste para uma reserva “livre”. Nessas hipóteses, então, os lançamentos contábeis seriam feitos da seguinte forma:

**Lançamentos contábeis decorrentes da reversão ao ajuste de avaliação (parcial) – letra “a”**

**Débito** – R\$ ajuste de avaliação

**Crédito** – R\$ 2 mil (receitas do referido ajuste)

**Lançamentos contábeis decorrentes da adição ao lucro líquido – letra “b”**

**Débito** – R\$ ajuste de avaliação

**Crédito** – R\$ 2 mil (lucros acumulados)

Pode-se concluir, então, que em nenhuma das hipóteses referidas acima ocorreu o diferimento da tributação, o qual, por imposição legal, deve ser registrado e controlado na parte “B” do LALUR, na medida em que, apenas e tão somente, quando o *ajuste de avaliação* (reavaliação) promove alteração no resultado do exercício, seja pelo registro de depreciação ou pelo custo do bem do ativo imobilizado vendido, é que deve ser realizado o lançamento contábil correspondente, de modo a neutralizar o efeito que tal ajuste poderia provocar no lucro tributável. Ou seja, se o *ajuste de avaliação* (reavaliação) dá ensejo a um aumento da despesa, por meio da depreciação, o valor correspondente é adicionado ao lucro líquido, anulando esse aumento.

Se, ainda, for realizada a reversão do ajuste de avaliação (parcial), hipótese da letra “a” acima, a referida adição sequer é necessária, já que, nesse caso, a receita reconhecida já neutraliza a despesa correspondente.

Por tudo isso, então, pode-se afirmar, com segurança, que o fato do contribuinte alhear o seu regime de tributação do lucro real para o lucro presumido, por si só, não o obriga a oferecer à tributação pelo IRPJ e pela CSLL o valor ainda não realizado do *ajuste de avaliação patrimonial* (anteriormente reserva de reavaliação), na medida em que não se caracteriza em hipótese de diferimento de tributação controlada na parte “B” do LALUR, como exigem as disposições constantes dos artigos 54 da Lei 9.430/1996 combinado com artigo 126 da IN RFB 1515/2014 e artigo 520 do Decreto 3.000/1999.

Para caracterizar, então, a renda, faz-se necessário que não exista qualquer impedimento ou condição ao efetivo ingresso no patrimônio do contribuinte, já que, de acordo com a Constituição Federal, renda sempre deve ser acréscimo patrimonial. Corroborando tal entendimento, o Supremo Tribunal Federal, por meio de sua composição plenária, em 30/06/1995, já se manifestou a propósito nos seguintes termos:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO – ATO NORMATIVO DECLARADO INCONSTITUCIONAL – LIMITES. IMPOSTO DE RENDA – RETENÇÃO NA FONTE – SÓCIO COTISTA. [...]

IMPOSTO DE RENDA – RETENÇÃO NA FONTE – ACIONISTA. O artigo 35 da Lei nº 7.713/88 é inconstitucional, ao revelar como fato gerador do imposto de renda na modalidade "desconto na fonte", relativamente aos acionistas, a simples apuração, pela sociedade e na data do encerramento do período-base, do lucro líquido, já que o fenômeno não implica qualquer das espécies de disponibilidade versadas no artigo 43 do Código Tributário Nacional, isto diante da Lei nº 6.404/76. IMPOSTO DE RENDA – RETENÇÃO NA FONTE – TITULAR DE EMPRESA INDIVIDUAL. O artigo 35 da Lei nº 7.713/88 encerra explicitação do fato gerador, alusivo ao imposto de renda, fixado no artigo 43 do Código Tributário Nacional, mostrando-se harmônico, no particular, com a Constituição Federal. Apurado o lucro líquido da empresa, a destinação fica ao sabor de manifestação de vontade única, ou seja, do titular, fato a demonstrar a disponibilidade jurídica. Situação fática a conduzir a pertinência do princípio da despersonalização. [1]

Dessa forma, a simples alteração do regime de tributação do lucro real para presumido, por si só, não tem o condão de determinar a tributação do saldo da conta de *ajuste de avaliação patrimonial* enquanto, efetivamente, o mesmo, não seja computado no resultado do exercício, sob pena de infringência expressa aos princípios da neutralidade tributária, capacidade contributiva e não confisco, em especial, diante do conceito de renda, lucro e realização.

---

1 RE n. 172.058/SC, STF, Pleno, Relator Ministro Marco Aurélio, j. 30.06.1995, D.J. de 13.10.1995, Ementário n. 1804-8.