



Solução de Consulta nº 17 - Cosit

Data 20 de março de 2018

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ementa: CONSULTA CONHECIDA EM PARTE. ADOÇÃO DO VALOR JUSTO COMO CUSTO ATRIBUÍDO (“DEEMED COST”) DO ATIVO IMOBILIZADO. NEUTRALIDADE FISCAL DOS AJUSTES.

Por via de regra, os ganhos e perdas de avaliação a valor justo não repercutirão efeitos tributários, desde que atendidas as exigências constantes dos arts. 13 e 14 da Lei nº 12.973, de 2014, regulamentados pelos arts. 97 a 104 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

Dispositivos Legais: Lei nº 6.404, de 1976, arts. 177, 182 e 183, e alterações posteriores; Lei nº 11.638, de 2007, art. 6º.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ementa: CONSULTA CONHECIDA EM PARTE. ADOÇÃO DO VALOR JUSTO COMO CUSTO ATRIBUÍDO (“DEEMED COST”) DO ATIVO IMOBILIZADO. NEUTRALIDADE FISCAL DOS AJUSTES.

Por via de regra, os ganhos e perdas de avaliação a valor justo não repercutirão efeitos tributários, desde que atendidas as exigências constantes dos arts. 13 e 14 da Lei nº 12.973, de 2014, regulamentados pelos arts. 97 a 104 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

Dispositivos Legais: Lei nº 6.404, de 1976, arts. 177, 182 e 183, e alterações posteriores; Lei nº 11.638, de 2007, art. 6º.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ementa: CONSULTA PARCIALMENTE CONHECIDA.

É ineficaz a parte da consulta que não preenche os requisitos de admissibilidade pertinentes.

Dispositivos Legais: Decreto nº 70.235, de 1972, arts. 46 e 52, I; Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, art. 18, I, II, XIII e XIV.

Relatório

Examina-se consulta formulada pela pessoa jurídica identificada em epígrafe — uma sociedade empresária limitada — cuja petição é subscrita pelos seus bastantes representantes legais. A princípio, a requerente informa que seu objeto social é a prestação de serviços de transporte coletivo de passageiros em geral e a exploração de terminais de passageiros, próprios ou de terceiros, individualmente ou consorciada com outras empresas. Diz sujeitar-se aos regimes de apuração cumulativa e não cumulativa da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep. Presta as declarações exigidas em processo de consulta tributária, nos termos do art. 3º, § 2º, inciso II, da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

2. Transcreve o art. 177, §§ 3º e 5º, da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, com redação da Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. Reproduz as ementas das Resoluções da Agência Nacional de Transportes Terrestres – ANTT nº 3.847 e nº 3.848, ambas de 20 de junho de 2012.

3. Colaciona o item 30 do Pronunciamento Técnico CPC 37 e os itens 1, 6, 7 e 8 da Interpretação Técnica ICPC 10, para tratar do reconhecimento contábil do custo atribuído [também denominado, à inglesa, de *deemed cost*] para os bens componentes do grupo de contas denominado *Propriedade para Investimentos e Ativo Imobilizado*. Afirma que os prováveis efeitos do reconhecimento inicial do *deemed cost* sobre o saldo do ativo imobilizado decorrente de nova avaliação deveriam ser contabilizados no dia 1º de janeiro de 2010, exercício em que se aplicariam as regras do CPC 27, que determinava: a) a fixação para os bens do ativo imobilizado de um valor recuperável; b) um valor depreciável; c) a fixação de taxas de depreciação consentâneas com a vida útil estimada do bem (diferentes das até então utilizadas e previstas na legislação tributária) e d) teste de recuperabilidade a ser feito ao final de cada exercício (teste de *impairment*) a partir daquele exercício de 2010.

4. Assevera que o cumprimento dessas providências somente seria possível se o bem do ativo imobilizado se encontrasse registrado contabilmente pelo valor que refletisse o de mercado.

5. Translada os itens 12 e 22 da Interpretação Técnica ICPC 10. Alega que a orientação era no sentido de que: a) fosse adotado como custo atribuído, para os bens do ativo imobilizado, o valor justo; b) a opção somente poderia ser aplicável na data da adoção inicial, não sendo permitida a revisão da opção após esta; c) a adoção inicial às normas internacionais de contabilidade dar-se-ia em 1º de janeiro de 2010; d) o procedimento não significava a prática contábil da reavaliação de bens, que foi abolida pela nova legislação contábil; e) se fizesse o acréscimo nas contas do ativo a crédito de conta de patrimônio líquido denominada *ajustes de avaliação patrimonial*.

6. Pondera que com a utilização do FCONT, determinado pelo Regime Tributário de Transição – RTT, a legislação fiscal assegura a neutralidade tributária de tais procedimentos, nos termos dos arts. 15 a 17 da Lei nº 11.941, de 2009. Cita os arts. 64 e 66 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, bem como o art. 161 da IN RFB nº 1.515, de 24 de novembro de 2014.

7. Observa que, durante o período de vigência do RTT e após a sua revogação e adoção inicial das disposições da Lei nº 12.973, de 2014, os acréscimos ao valor do ativo decorrentes do custo atribuído não influenciaram nem poderiam influenciar no futuro a determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

8. Destaca que a consulente não adotou o valor justo como custo atribuído (*deemed cost*) na forma prevista pela ICPC 10, pelo que sua contabilidade não está refletindo, com exatidão, sua posição patrimonial, e, por consequência, em relação aos bens do seu ativo imobilizado existentes em 1º de janeiro de 2010, não está atendendo à regulamentação contábil emanada da ANTT.
9. Frisa que a contabilização na forma determinada pela ICPC 10, relativamente à adoção contábil do custo atribuído ao ativo imobilizado, com base no valor justo, não influencia a apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, desde que obedecidas as determinações de controle desse valor aplicáveis à espécie, de que tratam a Lei nº 12.973, de 2014, e a IN RFB nº 1.515, de 2014.
10. Sublinha que esse procedimento não significa reavaliação de bens. Entende que tal procedimento, se não realizado em 1º de janeiro de 2010, com respeito aos bens existentes nessa data, pode ser adotado a qualquer momento após esse período, desde que feito uma só vez, sem possibilidade de revisão posterior.
11. Refere-se à Resolução CFC nº 1.255, de 10 de dezembro de 2009, à NBC TG 1000 e ao art. 3º da Lei nº 11.638, de 2007. Ressalta a publicação da NBC CTA CFC nº 1.000, de 30 de agosto de 2013. Aduz que, para as pequenas e médias empresas definidas nas normas de contabilidade, foi permitido que a adoção inicial plena da NBC TG 1000 ocorra nos exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2013, inclusive e nomeadamente em relação à avaliação inicial do ativo imobilizado com a técnica do valor justo.
12. Pontua que, seja no caso da aplicação das normas ordinárias de contabilidade, seja na das normas especiais dirigidas às pequenas e médias empresas, deve ser observado o princípio da neutralidade tributária.
13. Sustenta que, em virtude do fato de a consulente se enquadrar como pequena ou média empresa, para fins das normas brasileiras de contabilidade, pode, a qualquer tempo, na observância inicial dessas normas, ainda que parcialmente já adotadas, fazer a atribuição do custo inicial do seu ativo imobilizado com a utilização da técnica do valor justo, para efeitos da implementação efetiva das regras aplicáveis ao ativo imobilizado, que determinam: a) a fixação para os bens do ativo imobilizado de um valor recuperável; b) um valor depreciável; c) a fixação de taxas de depreciação consentâneas com a vida útil estimada do bem (diferentes das até então utilizadas e previstas na legislação tributária) e d) teste de recuperabilidade a ser feito ao final de cada exercício (teste de *impairment*).
14. Acentua que o cumprimento dessas providências somente é possível se o bem do ativo imobilizado se encontrar registrado contabilmente em valor que refletir o de mercado.
15. Esclarece que ainda não adotou o valor justo como custo atribuído na forma sugerida pelas normas de contabilidade aplicáveis às pequenas e médias empresas, pelo que, portanto, sua contabilidade não está refletindo, com exatidão, sua posição patrimonial, e, por consequência, em relação aos bens do seu ativo imobilizado, não está atendendo à regulamentação contábil emanada da ANTT.
16. Argui que a contabilização, nos moldes determinados pelas normas de contabilidade, em relação à adoção contábil do custo atribuído ao ativo imobilizado, com base no valor justo, não influencia na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, desde que obedecidas as determinações de controle desse valor aplicáveis à espécie, constantes da Lei nº 12.973, de 2014, e da IN RFB nº 1.515, de 2014. Articula que esse procedimento não representa

reavaliação de bens, podendo ser utilizado a qualquer momento, desde que feito uma só vez, sem possibilidade de revisão ulterior.

17. À vista do exposto, entende que, para os contribuintes que não fizeram a contabilização na data preconizada pelo CPC 37 e ICPC 10, ou seja, 1º de janeiro de 2010, e a eles obrigados em razão de sua observância “ampla”, é permitido o registro contábil do valor dos bens do ativo imobilizado existentes naquela data, com atribuição do valor justo, a qualquer tempo, contanto que o acréscimo ao valor do ativo seja controlado em contas e subcontas específicas vinculadas a esses ativos, de forma que se permita adicionar, com exatidão e segurança, às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, os valores assim acrescidos, por época de sua realização, por qualquer forma, de modo a garantir e manter a neutralidade tributária, nos moldes previstos na legislação fiscal.

18. Por outro lado, considera que, por se enquadrar como pequena ou média empresa, é permitido à consultante o registro contábil do valor dos bens do ativo imobilizado existentes no dia 1º de janeiro do ano em que fizer a adoção inicial plena da NBC TG 1000, com a atribuição do valor justo desses bens, contanto que o acréscimo ao valor do ativo seja controlado em contas e subcontas específicas vinculadas a esses ativos, de maneira que se permita adicionar, com exatidão e segurança, às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, os valores assim acrescidos, por época de sua realização, por qualquer forma, de modo a garantir e manter a neutralidade tributária, nos termos da legislação fiscal. Outrossim, entende que esse procedimento, tanto num caso quanto no outro, não configura reavaliação de bens.

19. Interroga se está correto o seu entendimento.

20. É o relatório, com supressões decorrentes da síntese.

Fundamentos

21. À partida, importa realizar o exame de admissibilidade do presente feito.

22. Com referência à questão da adoção plena da NBC TG 1000 - Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, para os exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2013, no tocante às entidades que não conseguiram atender plenamente a todos os seus requisitos, deve-se declarar ineficaz a consulta, no ponto. Trata-se de matéria extratributária, por sinal que — *ipso facto* — é regulada por norma específica do Conselho Federal de Contabilidade, invocada pela própria requerente. Caso de ineficácia chapada, destarte, tendo em conta o disposto nos arts. 46 e 52, I, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, em combinação com o art. 18, I, II, XIII e XIV, da IN RFB nº 1.396, de 2013.

23. De modo que esta consulta restaria de todo ineficaz, se não fora a presença da momentosa questão dos efeitos tributários decorrentes da adoção do valor justo como *custo atribuído* — anglicamente chamado de *deemed cost* — do ativo imobilizado, estando apta ao conhecimento, a exorar a desassombrada manifestação desta Autoridade Tributária.

24. Nada obstante, salienta-se que a interposição de consulta não suspende o prazo para recolhimento de tributo retido na fonte nem o para entrega de declaração de rendimentos ou cumprimento de outras obrigações acessórias, tampouco convalida informações apresentadas pelo consultante, por força do disposto no art. 49 do Decreto nº 70.235, de 1972, e nos arts. 11 e 28 da IN RFB nº 1.396, de 2013.

25. Nesse palmilhar, estabelece a Lei nº 6.404, de 1976, e alterações posteriores:

Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

§ 1º As demonstrações financeiras do exercício em que houver modificação de métodos ou critérios contábeis, de efeitos relevantes, deverão indicá-la em nota e ressaltar esses efeitos.

§ 2º A companhia observará exclusivamente em livros ou registros auxiliares, sem qualquer modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta Lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam, conduzam ou incentivem a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem registros, lançamentos ou ajustes ou a elaboração de outras demonstrações financeiras. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

§ 5º As normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários a que se refere o § 3º deste artigo deverão ser elaboradas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

[...]

Art. 182. A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.

[...]

§ 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)

[...]

Critérios de Avaliação do Ativo

Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

I - as aplicações em instrumentos financeiros, inclusive derivativos, e em direitos e títulos de créditos, classificados no ativo circulante ou no realizável a longo prazo: (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007)

a) pelo seu valor justo, quando se tratar de aplicações destinadas à negociação ou disponíveis para venda; e (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) pelo valor de custo de aquisição ou valor de emissão, atualizado conforme disposições legais ou contratuais, ajustado ao valor provável de realização, quando este for inferior, no caso das demais aplicações e os direitos e títulos de crédito; (Incluída pela Lei nº 11.638, de 2007)

II - os direitos que tiverem por objeto mercadorias e produtos do comércio da companhia, assim como matérias-primas, produtos em fabricação e bens em almoxarifado, pelo custo de aquisição ou produção, deduzido de provisão para ajustá-lo ao valor de mercado, quando este for inferior;

III - os investimentos em participação no capital social de outras sociedades, ressalvado o disposto nos artigos 248 a 250, pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para perdas prováveis na realização do seu valor, quando essa perda estiver comprovada como permanente, e que não será modificado em

razão do recebimento, sem custo para a companhia, de ações ou quotas bonificadas;

IV - os demais investimentos, pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para atender às perdas prováveis na realização do seu valor, ou para redução do custo de aquisição ao valor de mercado, quando este for inferior;

V - os direitos classificados no imobilizado, pelo custo de aquisição, deduzido do saldo da respectiva conta de depreciação, amortização ou exaustão;

[...]

§ 1º Para efeitos do disposto neste artigo, considera-se **valor justo**: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) das matérias-primas e dos bens em almoxarifado, o preço pelo qual possam ser repostos, mediante compra no mercado;

b) dos bens ou direitos destinados à venda, o preço líquido de realização mediante venda no mercado, deduzidos os impostos e demais despesas necessárias para a venda, e a margem de lucro;

c) dos investimentos, o valor líquido pelo qual possam ser alienados a terceiros.

d) dos instrumentos financeiros, **o valor que pode se obter em um mercado ativo, decorrente de transação não compulsória realizada entre partes independentes; e, na ausência de um mercado ativo para um determinado instrumento financeiro: (Incluída pela Lei nº 11.638, de 2007)**

1) o valor que se pode obter em um mercado ativo com a negociação de outro instrumento financeiro de natureza, prazo e risco similares; (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

2) o valor presente líquido dos fluxos de caixa futuros para instrumentos financeiros de natureza, prazo e risco similares; ou (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

3) o valor obtido por meio de modelos matemático-estatísticos de precificação de instrumentos financeiros. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

§ 2º A diminuição do valor dos elementos dos ativos imobilizado e intangível será registrada periodicamente nas contas de: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) depreciação, quando corresponder à perda do valor dos direitos que têm por objeto bens físicos sujeitos a desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência;

b) amortização, quando corresponder à perda do valor do capital aplicado na aquisição de direitos da propriedade industrial ou comercial e quaisquer outros com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado;

c) exaustão, quando corresponder à perda do valor, decorrente da sua exploração, de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração.

§ 3º **A companhia deverá efetuar, periodicamente, análise sobre a recuperação dos valores registrados no imobilizado e no intangível**, a fim de que sejam: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – registradas as perdas de valor do capital aplicado quando houver decisão de interromper os empreendimentos ou atividades a que se destinavam ou quando comprovado que não poderão produzir resultados suficientes para recuperação desse valor; ou (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

II – revisados e ajustados os critérios utilizados para determinação da vida útil econômica estimada e para cálculo da depreciação, exaustão e amortização. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

§ 4º Os estoques de mercadorias fungíveis destinadas à venda poderão ser avaliados pelo valor de mercado, quando esse for o costume mercantil aceito pela técnica contábil. (grifos nossos).

26. Preceitua a Lei nº 11.638, de 2007:

Art. 6º. Os saldos existentes nas reservas de reavaliação deverão ser mantidos até a sua efetiva realização ou estornados até o final do exercício social em que esta Lei entrar em vigor.

27. A aludida Lei nº 12.973, de 2014, preconiza:

Avaliação a Valor Justo

Subseção I

Ganho

Art. 13. O ganho decorrente de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo não será computado na determinação do lucro real desde que o respectivo aumento no valor do ativo ou a redução no valor do passivo seja evidenciado contabilmente em subconta vinculada ao ativo ou passivo.

§ 1º O ganho evidenciado por meio da subconta de que trata o *caput* será computado na determinação do lucro real à medida que o ativo for realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, ou quando o passivo for liquidado ou baixado.

§ 2º O ganho a que se refere o § 1º não será computado na determinação do lucro real caso o valor realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, seja indedutível.

§ 3º Na hipótese de não ser evidenciado por meio de subconta na forma prevista no *caput*, o ganho será tributado.

§ 4º Na hipótese de que trata o § 3º, o ganho não poderá acarretar redução de prejuízo fiscal do período, devendo, neste caso, ser considerado em período de apuração seguinte em que exista lucro real antes do cômputo do referido ganho.

§ 5º O disposto neste artigo não se aplica aos ganhos no reconhecimento inicial de ativos avaliados com base no valor justo decorrentes de doações recebidas de terceiros.

§ 6º No caso de operações de permuta que envolvam troca de ativo ou passivo de que trata o *caput*, o ganho decorrente da avaliação com base no valor justo poderá ser computado na determinação do lucro real na medida da realização do ativo ou passivo recebido na permuta, de acordo com as hipóteses previstas nos §§ 1º a 4º.

Subseção II

Perda

Art. 14. A perda decorrente de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo somente poderá ser computada na determinação do lucro real à medida que o ativo for realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, ou quando o passivo for liquidado ou baixado, e desde que a respectiva redução no valor do ativo ou aumento no valor do passivo seja evidenciada contabilmente em subconta vinculada ao ativo ou passivo.

§ 1º A perda a que se refere este artigo não será computada na determinação do lucro real caso o valor realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, seja indedutível.

§ 2º Na hipótese de não ser evidenciada por meio de subconta na forma prevista no *caput*, a perda será considerada indedutível na apuração do lucro real.

Art. 15. A Secretaria da Receita Federal do Brasil irá disciplinar o controle em subcontas previsto nos arts. 5º, 13 e 14.

[...]

Teste de Recuperabilidade

Art. 32. O contribuinte poderá reconhecer na apuração do lucro real somente os valores contabilizados como redução ao valor recuperável de ativos que não tenham sido objeto de reversão, quando ocorrer a alienação ou baixa do bem correspondente.

Parágrafo único. No caso de alienação ou baixa de um ativo que compõe uma unidade geradora de caixa, o valor a ser reconhecido na apuração do lucro real deve ser proporcional à relação entre o valor contábil desse ativo e o total da unidade geradora de caixa à data em que foi realizado o teste de recuperabilidade.

[...]

Art. 60. As disposições contidas na legislação tributária sobre reservas de reavaliação aplicam-se somente aos saldos remanescentes na escrituração comercial em 31 de dezembro de 2013, para os optantes conforme o art. 75, ou em 31 de dezembro de 2014, para os não optantes, e até a sua completa realização.

28. A mencionada IN RFB nº 1.515, de 2014, teve seu texto substituído pela IN RFB nº 1.700, de 2017, que assim regulamentou aquelas disposições da Lei nº 12.973, de 2014:

Avaliação a Valor Justo - Ganho

Art. 97. O ganho decorrente de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo não será computado na determinação do lucro real e do resultado ajustado desde que o respectivo aumento no valor do ativo ou redução no valor do passivo seja evidenciado contabilmente em subconta vinculada ao ativo ou passivo.

§ 1º O ganho evidenciado por meio da subconta de que trata o *caput* será computado na determinação do lucro real e do resultado ajustado à medida que o ativo for realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, ou quando o passivo for liquidado ou baixado.

§ 2º O ganho a que se refere o § 1º não será computado na determinação do lucro real e do resultado ajustado caso o valor realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, seja indedutível.

§ 3º Na hipótese de não ser evidenciado por meio de subconta na forma prevista no *caput*, o ganho será tributado.

§ 4º Na hipótese de que trata o § 3º, caso não esteja registrado em conta de receita do período, o ganho deverá ser adicionado ao lucro líquido na determinação do lucro real e do resultado ajustado.

§ 5º Na hipótese de que trata o § 3º, o ganho não poderá acarretar:

I - redução de prejuízo fiscal do período, devendo, nesse caso, ser considerado em período de apuração seguinte em que exista lucro real antes do *cômputo* do referido ganho;

II - redução de base de cálculo negativa da CSLL do período, devendo, nesse caso, ser considerado em período de apuração seguinte em que exista resultado ajustado positivo antes do *cômputo* do referido ganho.

§ 6º Para efeitos do disposto no inciso I do § 5º a pessoa jurídica deverá verificar se teria prejuízo fiscal caso não computasse o ganho e, em caso afirmativo, calcular o valor desse prejuízo fiscal.

§ 7º Caso a pessoa jurídica verifique que, de acordo com o § 6º, teria prejuízo fiscal, se o valor deste prejuízo fiscal for:

I - maior ou igual ao ganho, o valor do ganho deverá ser excluído do lucro líquido na determinação do lucro real para ser adicionado em período posterior em que houver lucro real antes do cômputo da referida adição;

II - menor que o ganho, o valor do prejuízo fiscal deverá ser:

a) excluído do lucro líquido na determinação do lucro real para ser adicionado em período posterior em que houver lucro real antes do cômputo da referida adição; e

b) adicionado ao lucro líquido na determinação do lucro real para ser compensado em período posterior, obedecido o limite de 30% (trinta por cento) de que trata o art. 203.

§ 8º Para efeitos do disposto no inciso II do § 5º a pessoa jurídica deverá verificar se teria base de cálculo negativa da CSLL caso não computasse o ganho e, em caso afirmativo, calcular o valor desta base de cálculo negativa da CSLL.

§ 9º Caso a pessoa jurídica verifique que, de acordo com o § 8º, teria base de cálculo negativa da CSLL, se o valor desta base de cálculo negativa da CSLL for:

I - maior ou igual ao ganho, o valor do ganho deverá ser excluído do lucro líquido na determinação do resultado ajustado para ser adicionado em período posterior em que houver resultado ajustado positivo antes do cômputo da referida adição;

II - menor que o ganho, o valor da base de cálculo negativa da CSLL deverá ser:

a) excluído do lucro líquido na determinação do resultado ajustado para ser adicionado em período posterior em que houver resultado ajustado positivo antes do cômputo da referida adição; e

b) adicionado ao lucro líquido na determinação do resultado ajustado para ser compensado em período posterior, obedecido o limite de 30% (trinta por cento) de que trata o art. 207.

§ 10. Os ajustes previstos no § 4º deverão ser realizados independentemente de os ajustes previstos nos §§ 7º e 9º serem feitos ou não.

§ 11. O disposto neste artigo não se aplica aos ganhos no reconhecimento inicial de ativos avaliados com base no valor justo decorrentes de doações recebidas de terceiros.

§ 12. No caso de operações de permuta que envolvam troca de ativo ou passivo de que trata o caput, o ganho decorrente da avaliação com base no valor justo poderá ser computado na determinação do lucro real e do resultado ajustado na medida da realização do ativo ou passivo recebido na permuta, de acordo com as hipóteses previstas nos §§ 1º a 10.

Subseção I

Da Avaliação a Valor Justo de Ativo

Art. 98. A tributação do ganho decorrente de avaliação de ativo com base no valor justo de que trata o art. 97 poderá ser diferida desde que o respectivo aumento no valor do ativo seja registrado em subconta vinculada ao ativo, observado o disposto no § 11 do referido artigo.

§ 1º Quando da avaliação com base no valor justo, o ganho será registrado a crédito em conta de receita ou de patrimônio líquido em contrapartida à subconta vinculada ao ativo.

§ 2º O ganho poderá ser excluído do lucro líquido na determinação do lucro real e do resultado ajustado no período de apuração em que for apropriado como receita.

§ 3º O valor registrado na subconta será baixado à medida que o ativo for realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa.

§ 4º No caso de ativo depreciable, amortizável ou exaurível, em que o controle é feito com a utilização de 1 (uma) subconta para cada conta, conforme disposto no § 2º do art. 89, a baixa relativa à depreciação, amortização ou exaustão a que se refere o § 3º deste artigo será feita na subconta vinculada à conta de depreciação acumulada, amortização acumulada ou exaustão acumulada.

§ 5º Caso o valor realizado do ativo seja dedutível, o valor da subconta baixado conforme previsto no § 3º deverá ser adicionado ao lucro líquido na determinação do lucro real e do resultado ajustado no período de apuração relativo à baixa.

§ 6º Caso o valor realizado do ativo seja indedutível, esse valor, incluído o valor da subconta baixado conforme o § 3º, deverá ser adicionado ao lucro líquido na determinação do lucro real e do resultado ajustado no período de apuração relativo à realização.

Subseção II

Da Avaliação a Valor Justo na Permuta de Ativos

Art. 99. A tributação do ganho decorrente de avaliação com base no valor justo em permuta que envolva troca de ativos de que trata o § 12 do art. 97 poderá ser diferida desde que a diferença entre os valores dos ativos seja registrada em subconta vinculada ao ativo recebido.

§ 1º Quando da permuta, o ganho será registrado a crédito em conta de receita ou de patrimônio líquido em contrapartida à subconta vinculada ao ativo recebido.

§ 2º O ganho poderá ser excluído do lucro líquido na determinação do lucro real e do resultado ajustado no período de apuração em que for apropriado como receita.

§ 3º O valor registrado na subconta será baixado à medida que o ativo for realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa.

§ 4º No caso de ativo depreciable, amortizável ou exaurível, em que o controle é feito com a utilização de 1 (uma) subconta para cada conta, conforme disposto no § 2º do art. 89, a baixa relativa à depreciação, amortização ou exaustão a que se refere o § 3º deste artigo será feita na subconta vinculada à conta de depreciação acumulada, amortização acumulada ou exaustão acumulada.

§ 5º Caso o valor realizado do ativo seja dedutível, o valor da subconta baixado conforme previsto no § 3º deverá ser adicionado ao lucro líquido na determinação do lucro real e do resultado ajustado no período de apuração relativo à baixa.

§ 6º Caso o valor realizado do ativo seja indedutível, esse valor, incluído o valor da subconta baixado conforme o § 3º, deverá ser adicionado ao lucro líquido na determinação do lucro real e do resultado ajustado no período de apuração relativo à realização.

§ 7º Para fins do disposto neste artigo, não se considera permuta quando o ativo recebido for classificado em disponibilidades ou recebíveis.

.....

Seção IV

Da Avaliação a Valor Justo - Perda

Art. 102. A perda decorrente de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo somente poderá ser computada na determinação do lucro real e do resultado ajustado à medida que o ativo for realizado, inclusive mediante

depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, ou quando o passivo for liquidado ou baixado, e desde que a respectiva perda por redução no valor do ativo ou aumento no valor do passivo seja evidenciada contabilmente em subconta vinculada ao ativo ou passivo.

§ 1º A perda a que se refere este artigo não será computada na determinação do lucro real e do resultado ajustado se o valor realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, for indedutível.

§ 2º Na hipótese de não ser evidenciada por meio de subconta na forma prevista no caput, a perda será considerada indedutível na apuração do lucro real e do resultado ajustado.

Subseção I

Da Avaliação a Valor Justo de Ativo

Art. 103. A perda decorrente de avaliação de ativo com base no valor justo de que trata o art. 102 somente poderá ser computada na determinação do lucro real e do resultado ajustado caso a respectiva redução no valor do ativo seja registrada em subconta vinculada ao ativo e sejam obedecidas as condições estabelecidas nos §§ 1º a 6º.

§ 1º Quando da avaliação com base no valor justo, a perda será registrada a débito em conta de despesa ou de patrimônio líquido em contrapartida à subconta vinculada ao ativo.

§ 2º A perda será adicionada ao lucro líquido na determinação do lucro real e do resultado ajustado no período de apuração em que for apropriada como despesa.

§ 3º O valor registrado na subconta será baixado à medida que o ativo for realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa.

§ 4º No caso de ativo depreciable, amortizável ou exaurível, em que o controle é feito com a utilização de uma 1 (subconta) para cada conta, conforme disposto no § 2º do art. 89, a baixa relativa à depreciação, amortização ou exaustão a que se refere o § 3º deste artigo será feita na subconta vinculada à conta de depreciação acumulada, amortização acumulada ou exaustão acumulada.

§ 5º Caso o valor realizado do ativo seja dedutível, o valor da subconta baixado conforme o § 3º poderá ser excluído do lucro líquido na determinação do lucro real e do resultado ajustado no período de apuração relativo à baixa.

§ 6º Caso o valor realizado do ativo seja indedutível, o valor da subconta baixado conforme o § 3º não poderá ser excluído do lucro líquido na determinação do lucro real e do resultado ajustado.

29. Referido no art. 183, § 1º, alínea “d”, da Lei nº 6.404, de 1976, com redação da Lei nº 11.638, de 2007, o *valor justo*, segundo o Pronunciamento Técnico CPC – 46, aprovado pela Deliberação CVM nº 699, de 2012, “é o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou pago pela transferência de um passivo, em uma transação não forçada entre participantes do mercado realizada na data da mensuração”. Tal definição também consta do Pronunciamento Técnico CPC – 27.

30. Por seu turno, o teste de recuperabilidade ou do valor recuperável (*impairment* ou *imparidade*) é exigência do art. 183, § 3º, da Lei nº 6.404, de 1976, com redação da Lei nº 11.941, de 2009, e este é conceituado como o maior montante entre seu valor justo, líquido das despesas com a sua venda, e o seu valor em uso, conforme o Pronunciamento Técnico CPC 1 (R1).

31. Consoante a Interpretação Técnica ICPC 10, com respeito ao ativo imobilizado, a administração da entidade pode identificar bens ou conjuntos de bens de valores relevantes ainda em operação, relevância essa medida em termos de provável geração futura de caixa, e que apresentem valor contábil substancialmente inferior ou superior ao seu valor justo, pelo que se incentiva, “fortemente”, a adoção do custo atribuído.

32. Ora bem. Com efeito, é de acentuar que, por meio de arguto estudo doutrinário publicado na *Revista da Receita Federal*, divulgada na internet, autorizadas vozes salientam que o art. 13 da Lei nº 12.973, de 2014, visa neutralizar os efeitos do ganho na Avaliação a Valor Justo na tributação com base no lucro real. Permite-se o diferimento da tributação do ganho, desde que o aumento no valor do ativo ou redução no valor do passivo seja evidenciado(a) contabilmente em subconta vinculada ao ativo ou passivo. Caso seja evidenciado em subconta, o ganho decorrente da Avaliação a Valor Justo será tributado à medida que o ativo for realizado, ou quando o passivo for liquidado ou baixado ¹.

33. Já o art. 14 do citado diploma legal — acentuam aqueles mesmos estudiosos — busca neutralizar os efeitos da perda na Avaliação a Valor Justo na tributação com base no lucro real. Estabelece-se que a perda somente poderá ser computada na determinação do lucro real à medida que o ativo for realizado, ou quando o passivo for liquidado ou baixado, e desde que a redução no valor do ativo ou aumento no valor do passivo seja evidenciado(a) contabilmente em subconta vinculada ao ativo ou passivo.

34. Do notável livro *Contabilidade Tributária*, de autoria do já festejado mestre que é Mateus Alexandre Santos — também Auditor Fiscal da Receita Federal — colhe-se esta lição:

Como regra geral, os ganhos e perdas de avaliação a valor justo não repercutirão efeitos tributários, desde que atendidas as exigências dispostas nos arts. 13 e 14 da Lei nº 12.973, dispositivos estes regulamentados pelos arts. 41 a 48 da IN 1.515.

[...]

A partir de 1º/1/2008, a reavaliação espontânea de bens deixou de ser permitida no Brasil, conforme a Lei nº 11.638, de 2007. No entanto, essa mesma lei, em seu art. 6º, permitiu a manutenção dos saldos existentes, em 31/12/2007, em reserva de reavaliação, até a sua efetiva realização, ou o estorno desses saldos até o final de 2008.

[...]

Nos termos da Interpretação Técnica ICPC 10 – Interpretação sobre a Aplicação Inicial ao Ativo Imobilizado e à Propriedade para Investimento dos Pronunciamentos Técnicos CPCs 27, 28, 37 e 43 (ICPC 10), foi facultada às entidades (e fortemente incentivada) a adoção do valor justo como custo

¹ Cfr. SILVA, Cláudia Lúcia Martins da; SANTOS, Mateus Alexandre Costa dos; KOGA, Gilson Hiroyuki; BARBOSA, Ricardo Antonio Carvalho. “Tributação e IFRS no Brasil: alterações na legislação do IRPJ, CSLL, PIS/Pasep e da Cofins, trazidas pela Lei nº 12.973, de 2014”. In: *Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros*. Brasília-DF, v. 01, n. 01, p. 393-422, ago./dez. 2014.

atribuído (*deemed cost*) dos elementos classificados como ativo imobilizado [...]. **Frise-se que esse procedimento não se confunde com a reavaliação.**² (destacamos)

Conclusão

35. Neste diapasão, é forçoso concluir que:
36. Relativamente à observância da NBC TG 1000 - Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, declara-se, no ponto, a ineficácia da consulta, a teor dos arts. 46 e 52, I, do Decreto nº 70.235, de 1972, em combinação com o art. 18, I, II, XIII e XIV, da IN RFB nº 1.396, de 2013, visto tratar-se de matéria essencialmente contábil — extratributária, portanto.
37. Com respeito à parte conhecida do feito, responde-se que — por via de regra — os ganhos e perdas de avaliação a valor justo não repercutirão efeitos tributários, desde que atendidas as exigências constantes dos arts. 13 e 14 da Lei nº 12.973, de 2014, regulamentados pela IN RFB nº 1.700, de 2017.
38. É o entendimento. Encaminhe-se para procedimento próprio.

(assinado digitalmente)
ROBERTO PETRÚCIO HERCULANO DE ALENCAR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

39. De acordo. Remeta-se à Coordenação de Tributos Sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras – Cotir.

(assinado digitalmente)
FLÁVIO OSÓRIO DE BARROS
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit04

40. De acordo. Ao Senhor Coordenador-Geral da Cosit, para aprovação.

(assinado digitalmente)
CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenadora da Cotir

Ordem de Intimação

² Cfr. SANTOS, Mateus Alexandre Costa dos. Contabilidade tributária: um enfoque nos IFRS e na legislação do IRPJ. São Paulo: Atlas, 2015, pp. 123, 406 e 407.

41. Nos termos da fundamentação e da conclusão anteriormente expostas, com fulcro no art. 95 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, com a redação do Decreto nº 8.853, de 22 de setembro de 2006, e no art. 7º da IN RFB nº 1.396, de 2013, declaro parcialmente ineficaz a presente consulta e, quanto à parte conhecida, adoto o entendimento acima esposado.

42. Publique-se e divulgue-se na forma do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 2013. Dê-se ciência à interessada.

(assinado digitalmente)
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit