



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	222 – COSIT
DATA	22 de setembro de 2023
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

AJUSTE PRÉVIO PARA FINS DE DESESTATIZAÇÃO. BAIXA CONTÁBIL DE TERRENOS PURA E SIMPLES. INDEDUTÍVEL.

A contrapartida contábil relativamente à baixa de terrenos realizada, tão somente, como ajuste prévio à transferência do controle acionário de empresa pública federal não é necessária à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora nem usual e normal e não se classifica como despesa operacional dedutível para fins de apuração do imposto com base no lucro real.

A contrapartida contábil relativamente à baixa de terrenos realizada, tão somente, como ajuste prévio à transferência do controle acionário de empresa pública federal não decorre de avaliação a valor justo, alienação, desapropriação, perecimento, extinção, desgaste, obsolescência, exaustão, ou liquidação de bens do ativo não circulante, classificados como investimentos, imobilizado ou intangível, não se qualificando como perda de capital dedutível para fins de apuração do imposto com base no lucro real.

Dispositivos Legais: art. 17 da Lei nº 12.815, de 2013; arts. 260, inciso I, 311, 318, Parágrafo único, Inciso I, 336, 337, 389 e 501 do Anexo do Decreto nº 9.580, de 2018.

RELATÓRIO

O interessado, empresa pública federal, afirmou ter como ramo de atividade “Autoridade Portuária na forma da Lei nº 12.815/2013”. Formulou consulta relativa ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), com fundamento na Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

2. Relatou que o Conselho do Programa de Parcerias de Investimentos do Ministério da Economia (CPPI) e o Ministro de Estado da Infraestrutura publicaram resolução, por meio da qual aprovaram, para ser referendada, a modelagem e as condições de sua “desestatização”, cujo processo já se encontrava em andamento. Em artigo dessa resolução, foram estabelecidas ações que deveriam

ser realizadas, previamente à efetivação da transferência de seu controle acionário, entre elas a realização da baixa contábil de ativos imobilizados referentes aos terrenos relacionados em tal dispositivo.

3. O seu Conselho de Administração, por provocação de sua Diretoria de Administração e Finanças, em atendimento à resolução, autorizou a baixa exclusivamente contábil de tais bens. A contrapartida contábil relativamente à baixa desses ativos teria sido uma despesa correspondente ao valor total de tais terrenos, que refletiria na determinação do resultado contábil do exercício. Esse resultado seria incorporado ao patrimônio líquido ao final do exercício, o que acarretaria a redução desse grupo de seu passivo.

4. Expôs que sua Comissão de Contabilidade, tendo em vista a proximidade do final do exercício, iniciou o fechamento anual dos cálculos concernentes à apuração do IRPJ com base no lucro real. Assim, haveria a necessidade de promover-se a dedução das despesas cabíveis, na forma do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo artigo 1º do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 (RIR, de 2018).

5. Manifestou dúvida concernente à aplicação dos artigos 311 e 501 do RIR, de 2018, no que diz respeito à eventual dedutibilidade do valor dos imóveis, pois a contrapartida contábil relativamente à baixa de tais bens, que teria sido motivada pela determinação do CPPI, foi lançada como despesa em sua contabilidade, embora pudesse, no seu entendimento, ser caracterizada, também, como perda de capital. Justificou sua dúvida, argumentando que, em que pese tal operação configure perda de capital, no entendimento de sua Coordenação de Contabilidade, ela não estaria prevista entre as hipóteses do artigo 501 do RIR, de 2018, que elenca a alienação; a baixa por perecimento; a extinção; o desgaste; a obsolescência; a exaustão; e a liquidação de bens do ativo não circulante, classificados como investimentos, imobilizado ou intangível.

6. Assegurou que não haveria previsão de “baixa por determinação de órgãos da União” ou situação análoga. Alegou que a única alusão à situação de baixa contábil no artigo indicado seria aquela efetuada em razão do “perecimento de bens ou ativos” da pessoa jurídica. Acredita que, no que se refere ao ativo imobilizado, a única previsão no artigo é a de liquidação de bens nele classificados. Por outro lado, assevera que o caso em análise não se trataria, juridicamente, de liquidação da pessoa jurídica ou de seus bens.

7. Concluiu que ficaria claro que a baixa contábil de bens do ativo imobilizado por determinação do CPPI, porém com a manutenção de sua posse, não estaria elencada no texto do artigo 501 do RIR, de 2018. Outrossim, afirma que a extensão de tal regra deveria “ser autorizada pelo próprio Fisco ou por lei expressa”, tendo em vista a peculiaridade do caso, que não possuiria regulamentação específica no RIR, de 2018.

8. Além disso, aduziu que o fato de a baixa contábil determinada pelo CPPI ter sido lançada como despesa em sua contabilidade fez surgir dúvida quanto à “possibilidade jurídica de, subsidiariamente,” enquadrar-se tal despesa como operacional. Com isso, conseqüentemente, com base no artigo 311, **caput** e §§ 1º e 2º, do RIR, de 2018, objetiva deduzi-la na apuração do lucro real.

9. Indicou os artigos 311 e 501 do RIR, de 2018, à luz do artigo da resolução que mencionou, como os dispositivos da legislação tributária que ensejaram a consulta. Questionou:

1 – A baixa contábil de bens imóveis do ativo imobilizado desta empresa pública, por determinação do Conselho do Programa de Parcerias de Investimentos – CPPI (art. 3º, III, da Resolução nº 188/2021), caracteriza, para fins de aplicação do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 9.580/2018), uma despesa operacional (artigo 311) ou uma perda de capital (artigo 501)?

2 – Caso caracterize perda de capital, a norma do artigo 501 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 9.580/2018) pode ser aplicada para o caso de **baixa contábil de bens do ativo imobilizado da empresa por determinação do Conselho do Programa de Parcerias de Investimentos – CPPI (art. 3º, III, da Resolução nº 188/2021);**

3 – A baixa contábil de bens imóveis do ativo imobilizado, que não possuem vínculo jurídico com a (...), na forma como determinado pelo CPPI no artigo (...), inciso (...), de sua Resolução nº (...)/(…), se classificada como perda de capital, pode ser computada e/ou deduzida para fins de determinação do lucro real da empresa?

4 – Em resumo, a operação acima destacada é dedutível na apuração do lucro real da empresa?

FUNDAMENTOS

10. Preliminarmente, convém destacar que a consulta não suspende o prazo para recolhimento de tributo retido na fonte ou autolancado, antes ou depois de sua apresentação, conforme disposto no artigo 19 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 16 de setembro de 2013.

10.1. A Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, foi revogada, após o protocolo da presente consulta, pelo artigo 49, inciso I, da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, a qual entrou em vigor em 1º de janeiro de 2022.

10.2. O artigo 19 citado não inovou, pois havia previsão idêntica no artigo 11 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013.

11. Registre-se que esta Solução de Consulta não convalida nem invalida quaisquer das afirmativas do consulente, pois isso importaria em análise de matéria probatória, incompatível com o instituto da consulta. Com efeito, soluções de consulta não se prestam a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que elas se limitam a interpretar a legislação tributária aplicável a tais fatos, partindo da premissa de que eles estão corretos e vinculando sua eficácia (das soluções de consulta) à conformidade entre fatos narrados e realidade factual.

12. A consulta é admitida, tendo em vista a legitimidade da parte e a não ocorrência das demais hipóteses de ineficácia previstas no artigo 27 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2013.

13. O artigo 27 referenciado não inovou, pois havia previsão idêntica no artigo 18 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013.

14. A primeira pergunta é reproduzida a seguir:

1 – A baixa contábil de bens imóveis do ativo imobilizado desta empresa pública, por determinação do Conselho do Programa de Parcerias de Investimentos – CPPI (art. (...) da Resolução nº (...)/2021), caracteriza, para fins de aplicação do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 9.580/2018), uma despesa operacional (artigo 311) ou uma perda de capital (artigo 501)?

15. Convém destacar que cada terreno, por ser elemento do ativo, estava lançado a débito na contabilidade do interessado. Para que se realize suas baixas, o valor contabilizado de cada terreno deve ser lançado a crédito, de modo a tonar o saldo de cada conta nulo. A contrapartida contábil de cada lançamento, considerando o método das partidas dobradas, por sua vez, precisa ser lançado a débito. As contrapartidas dessas baixas são o objeto da consulta, não as baixas em si.

16. O artigo 311 do RIR, de 2018, dispõe:

Art. 311. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, caput).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º)

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º) .

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, independentemente da designação que tiverem. (grifos não constam do original)

17. Ou seja, para que uma despesa se caracterize como operacional, ela deve ser **necessária à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora**. Considera-se necessária a despesa paga ou incorrida para a **realização das atividades exigidas pela atividade da empresa**. Além disso, deve ser **usual ou normal, no tipo de transações, operações ou atividades da empresa**.

18. O interessado tem a Autoridade Portuária como ramo de atividade. O conceito de Autoridade Portuária pode ser extraído do artigo 17 da Lei nº 12.815, de 5 de junho de 2013:

Art. 17. A administração do porto é exercida diretamente pela União, pela delegatária ou pela entidade concessionária do porto organizado.

§ 1º Compete à administração do porto organizado, denominada autoridade portuária:

I - cumprir e fazer cumprir as leis, os regulamentos e os contratos de concessão;

II – (...)

(...) (grifos não constam do original)

19. Constata-se que a administração do porto organizado é denominada autoridade portuária. A despesa decorrente da baixa de terrenos da contabilidade do interessado não é,

obviamente, necessária à administração do porto organizado, nem à manutenção de sua fonte produtora, ou seja, de sua atividade empresarial. Com efeito, para se administrar um porto organizado, não é essencial, indispensável, que se proceda à baixa de terrenos. Além disso não se pode conceber que a contrapartida contábil da baixa de terrenos em montante superior a dois bilhões de reais seja usual ou normal na administração de porto organizado. A baixa dos terrenos é ajuste prévio à “desestatização”, conforme artigo da resolução já mencionada, não, repise-se, necessária à atividade da empresa e à manutenção de sua fonte produtora. Nesse sentido, a despesa contábil decorrente de tal baixa não se caracteriza como despesa operacional, para fins de apuração do IRPJ, com base no lucro real.

20. O artigo 501 do RIR, de 1018, prevê:

Art. 501. Serão classificados como ganhos ou perdas de capital e computados, para fins de determinação do lucro real, os resultados na alienação, na desapropriação, na baixa por perecimento, na extinção, no desgaste, na obsolescência ou na exaustão, ou na liquidação de bens do ativo não circulante, classificados como investimentos, imobilizado ou intangível (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 31, caput).

§ 1º Ressalvadas as disposições especiais, a determinação do ganho ou da perda de capital terá por base o valor contábil do bem, assim entendido aquele que estiver registrado na escrituração do contribuinte, subtraído, se for o caso, da depreciação, da amortização ou da exaustão acumulada e das perdas estimadas no valor de ativos (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 31, § 1º).

§ 2º A parcela de depreciação anteriormente excluída do lucro líquido para fins de apuração do lucro real deverá ser adicionada na apuração do imposto sobre a renda no período de apuração em que ocorrer a alienação ou a baixa do ativo (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 31, § 6º). (grifos não constam do original)

21. As perdas de capital são resultados negativos na alienação; na desapropriação; na baixa por perecimento; na extinção; no desgaste; na obsolescência; na exaustão; ou na liquidação de bens do ativo não circulante, classificados como investimentos, imobilizado ou intangível. Os terrenos não foram alienados nem desapropriados, conforme relatado pelo interessado. Liquidar um bem é realizá-lo, ou seja, convertê-lo em dinheiro, por meio de sua venda (Silva, De Plácido e. Vocabulário Jurídico. 32ª edição. Rio de Janeiro: Forense. 2016. p. 859). Conclui-se que os terrenos não foram liquidados.

22. Além disso, não houve perecimento, ou seja, os terrenos não foram destruídos ou perderam as qualidades que lhes são essenciais, nem extinção, isto é, eles não deixaram de existir, até porque o interessado continuará a exercer a posse direta sobre eles, para os fins que se destinam os portos organizados, conforme previsto na resolução. Os terrenos não estão sujeitos a desgaste ou obsolescência, na forma do artigo 318, Parágrafo único, Inciso I, do RIR, de 2018, transcrito a seguir:

Art. 318. Podem ser objeto de depreciação todos os bens sujeitos a desgaste por uso, causas naturais ou obsolescência normal, inclusive:

I - edifícios e construções, observado o seguinte (Lei nº 4.506, de 196, art. 57, § 9º):

a) a quota de depreciação é dedutível a partir da época da conclusão e do início da utilização; e

b) o valor das edificações deve estar destacado do valor do custo de aquisição do terreno, admitido o destaque com base em laudo pericial; e

II - projetos florestais destinados à exploração de frutos (Decreto-Lei nº 1.483, de 6 de outubro de 1976, art. 6º, parágrafo único) .

Parágrafo único. Não será admitida quota de depreciação referente a (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 10 e § 13):

I - terrenos, exceto em relação aos melhoramentos ou às construções;

II –

(...) (grifos não constam do original)

23. Outrossim, a exaustão diz respeito à diminuição de recursos minerais ou vegetais, conforme artigos 336 e 337 do RIR de 2018. Desta forma, os terrenos não estão sujeitos à exaustão. A contrapartida contábil de tais baixas não se caracteriza, conseqüentemente, como perda de capital, para fins de apuração do IRPJ, com base no lucro real.

24. Por fim, salienta-se que o ocorrido não se trata da perda por avaliação a valor justo, conforme previsão do art. 389 do RIR de 2018.

25. Passa-se à análise da segunda pergunta, copiada a seguir:

*2 – Caso caracterize perda de capital, a norma do artigo 501 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 9.580/2018) pode ser aplicada para o caso de **baixa contábil de bens do ativo imobilizado da empresa por determinação do Conselho do Programa de Parcerias de Investimentos – CPPI** (art. 3º, III, da Resolução nº 188/2021);*

26. A pergunta foi formulada sob a condição de as baixas dos terrenos poderem ser caracterizadas como perda de capital. Já foi respondido, relativamente à primeira pergunta, que a contrapartida contábil de tais baixas não se caracteriza dessa forma. A pergunta está prejudicada tendo em vista a resposta à primeira questão ter assinalado que não se trata de perda de capital.

27. Examina-se, agora, a terceira pergunta, reproduzida abaixo:

*3 – **A baixa contábil de bens imóveis do ativo imobilizado, que não possuem vínculo jurídico com a (...), na forma como determinado pelo CPPI no artigo (...), inciso (...), de sua Resolução nº (...)/(...), se classificada como perda de capital, pode ser computada e/ou deduzida para fins de determinação do lucro real da empresa?***

28. Mais uma vez, a pergunta foi formulada sob condição de a contrapartida contábil das baixas dos terrenos poderem ser caracterizadas como perda de capital. Já foi respondido, no que tange à primeira pergunta, que a contrapartida contábil não se caracteriza dessa forma. A pergunta está prejudicada, tendo em vista a resposta à primeira questão ter assinalado que não se trata de perda de capital.

29. Finalmente, aprecia-se a quarta e última pergunta, repetida a seguir:

4 – Em resumo, a operação acima destacada é dedutível na apuração do lucro real da empresa?

30. A pergunta deve ser vista dentro de um contexto. O interessado indicou os artigos 311 e 501 do RIR de 2018, pretendendo saber se a contrapartida contábil relativamente à baixa dos terrenos relatadas poderiam ser classificadas como despesa operacional ou perda de capital. A pergunta, para ser considerada eficaz, deve ser sobre os dois únicos dispositivos da legislação apontados, ou seja, o interessado pretende saber a contrapartida contábil de tais baixas é despesa operacional ou perda de capital e, conseqüentemente, dedutível na apuração de seu lucro real. A pergunta está prejudicada, como já explicado.

31. O artigo 260, inciso I, do RIR, dispõe:

*Art. 260. Na determinação do lucro real, **serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 2º):***

*I - os custos, **as despesas**, os encargos, as **perdas**, as provisões, as participações e **quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com o disposto neste Regulamento, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real; e***

II – (...)

(...) (grifos não constam do original)

32. Não se identificou dispositivo no RIR, de 2018, que autorize a dedução da contrapartida contábil relativamente à baixa dos terrenos em tela como despesa operacional ou perda de capital.

CONCLUSÃO

33. A contrapartida contábil relativamente à baixa de terrenos realizada, tão somente, como ajuste prévio à transferência do controle acionário de empresa pública federal não é necessária à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora nem é usual e normal, não se classificando como despesa operacional dedutível, para fins de apuração do IRPJ com base no lucro real.

34. A contrapartida contábil relativamente à baixa de terrenos realizada, tão somente, como ajuste prévio à transferência do controle acionário de empresa pública federal não decorre de avaliação a valor justo, alienação, desapropriação, perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou liquidação de bens do ativo não circulante, classificados como investimentos, imobilizado ou intangível, não se qualificando como perda de capital dedutível para fins de apuração do IRPJ com base no lucro real.

(assinado digitalmente)

PAULO JOSÉ FERREIRA MACHADO E SILVA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Chefe da SRRF07/Disit.

(assinado digitalmente)

ALEXANDRE JOSÉ BRITO GUEDES

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotir.

(assinado digitalmente)

JOSÉ CARLOS SABINO ALVES

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Chefe da Divisão de Tributação/SRRF07

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.

(assinado digitalmente)

GUSTAVO SALTON ROTUNNO ABREU LIMA DA ROSA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador da Cotir

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do artigo 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021. Dê-se ciência ao interessado.

(assinado digitalmente)

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador-Geral da Cosit