

DESPESAS PRÉ-OPERACIONAIS OU PRÉ-INDUSTRIAIS **Tratamento Aplicável**

Sumário

- 1. Conceito
- 2. Quando Ocorre a Despesa Pré-Operacional
- 3. O Que se Considera Como Despesa Pré-Operacional
- 4. Classificação Contábil
- 5. Aquisição de Imobilizado na Fase Pré-Operacional
- 6. Resultados Não Operacionais - Tratamento
- 7. Implantação Por Etapas e Ampliação
- 8. Utilização Parcial Dos Equipamentos e Instalações na Fase Inicial de Operação
- 9. Amortização Das Despesas Pré-Operacionais
- 9.1 - Início da Amortização de Gastos Diferidos Após o Início Das Atividades
- 9.2 - Quota de Amortização
- 9.3 - Prazo de Amortização
- 10. Registros Contábeis

1. CONCEITO

São "pré-operacionais" as despesas necessárias à organização e implantação da empresa ou "pré-industriais" as despesas necessárias à ampliação de empreendimentos industriais da empresa, inclusive as de cunho administrativo, pagas ou incorridas até o início de suas operações ou plena utilização de suas instalações (Parecer Normativo CST nº 72/1975).

As despesas pré-operacionais ou pré-industriais não devem ser confundidas com as "despesas pagas antecipadamente" que são classificáveis no Ativo Circulante ou no Realizável a Longo Prazo, conforme o caso, e representam a aplicação de recursos em despesas ainda não incorridas, que serão computadas na apuração de resultados de exercícios futuros.

2. QUANDO OCORRE A DESPESA PRÉ-OPERACIONAL

A despesa pré-operacional pode ocorrer em duas fases da atividade empresarial: antes do início das atividades da empresa e, posteriormente, pela implantação de novos projetos, representada a despesa pré-operacional pelo custo antecipado de cada etapa que for sendo implantada (Pareceres Normativos CST nºs 72/1975 e 110/1975).

3. O QUE SE CONSIDERA COMO DESPESA PRÉ-OPERACIONAL

Todas as despesas necessárias à organização e implantação ou ampliação da empresa, inclusive aquelas de cunho administrativo, são consideradas como despesas pré-operacionais, tais como (inciso II do art. 325 do RIR/1999):

- a) as despesas com pesquisas científicas ou tecnológicas, inclusive com experimentação para a criação ou aperfeiçoamento de produtos, processos, fórmulas e técnicas de produção, administração ou venda;
- b) juros eventualmente pagos ou creditados a acionistas durante o período que anteceder o início das operações sociais ou de implantação do empreendimento inicial;
- c) despesas com prospecção e cubagem de jazidas ou depósitos, realizadas por concessionárias de pesquisa ou lavra de minérios, sob a orientação técnica de engenheiro de minas;

- d) os custos e as despesas de desenvolvimento de jazidas e minas ou de expansão de atividades industriais, classificadas como ativo diferido até o término da construção ou da preparação para exploração;
- e) despesas, custos e outros encargos com a constituição, instalação e de organização da empresa;
- f) encargos financeiros;
- g) despesas administrativas: ordenados, salários, honorários, encargos trabalhistas, viagens;
- h) parte dos custos, encargos e despesas operacionais registrados como ativo diferido durante o período em que a empresa, na fase inicial da operação, utilizou apenas parcialmente o seu equipamento ou as suas instalações;
- i) gastos com estudos de viabilidade econômica, elaboração de projetos técnicos;
- j) juros durante o período de construção e pré-operação;
- k) custos, despesas e outros encargos com a reestruturação, reorganização ou modernização da empresa.

4. CLASSIFICAÇÃO CONTÁBIL

As aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social (inclusive juros pagos ou creditados aos acionistas durante o período que anteceder o início das operações sociais) devem ser classificadas no Ativo Diferido, conforme determina o art. 179 da Lei nº 6.404/1976.

Assim sendo, os gastos efetuados na fase pré-operacional ou pré-industrial, deverão ser classificados no Ativo Permanente Diferido, em subcontas distintas segundo a natureza, os empreendimentos ou atividades a que se destinam e o prazo de amortização.

Da mesma forma como existem as despesas operacionais dedutíveis e não dedutíveis, também as despesas pré-operacionais obedecem a essas condições e, por esse motivo, quando da contabilização no Ativo Diferido, para melhor controle, poderá ser efetuada a segregação em dois grupos distintos (Parecer Normativo CST nº 110/1975):

- a) despesas pré-operacionais dedutíveis; e
- b) despesas pré-operacionais não dedutíveis.

Ressalte-se que por ocasião de sua amortização, os respectivos encargos relativos a ambas serão normalmente debitados à conta de resultados, devendo, entretanto, os valores referentes à amortização das despesas pré-operacionais não dedutíveis ser adicionados ao lucro líquido, no livro de Apuração do Lucro Real, para efeito de apuração do lucro real (Parecer Normativo CST nº 110/1975).

5. AQUISIÇÃO DE IMOBILIZADO NA FASE PRÉ-OPERACIONAL

Os dispêndios com a aquisição de imobilizado na fase pré-operacional deverão ser tratados como tal, ou seja, o seu registro será feito no Ativo Permanente - Imobilizado, sujeitando-se à taxa de depreciação usualmente aplicável a partir do início da sua efetiva utilização, não se cogitando, dessa forma, do registro do valor do bem no Ativo Diferido.

Cabe lembrar que, se o início da efetiva utilização do bem ocorrer antes do início das atividades da empresa ou da implementação de novo projeto, os encargos de depreciação

desse período deverão ser registrados no Ativo Diferido e amortizados na forma examinada neste texto.

6. RESULTADOS NÃO OPERACIONAIS - TRATAMENTO

Os resultados líquidos de transações não operacionais, ocorridas durante a fase pré-operacional, devem ser apurados como transações eventuais e apropriados como resultado no período de sua ocorrência ou, em caso de prejuízo, acumulados para posterior compensação com lucros (Parecer Normativo CST nº 110/1975).

7. IMPLANTAÇÃO POR ETAPAS E AMPLIAÇÃO

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 (Parecer Normativo CST nº 110/1975).

Tal procedimento se justifica quando, logo após a conclusão de cada etapa do projeto, a empresa começa a operar parcialmente. Assim, a amortização será feita somente da parte das despesas pré-operacionais que corresponda à etapa concluída.

8. UTILIZAÇÃO PARCIAL DOS EQUIPAMENTOS E INSTALAÇÕES NA FASE INICIAL DE OPERAÇÃO

Quando, na fase inicial de operação, ocorrer ociosidade de equipamentos e instalações, é admitida, facultativamente, a escrituração de parcela dos custos, encargos e despesas no Ativo Diferido, para posterior amortização (Parecer Normativo CST nº 15/1981, item 4).

Tal procedimento busca, em última instância, suprir a ineficiência que então possa revelar, em virtude da exigüidade de seus prazos, a compensação de prejuízos e, de tal forma, contribuir para a consolidação da empresa (Parecer Normativo CST nº 15/1981, item 4.1).

No exercício dessa prerrogativa, duas questões são fundamentais (Parecer Normativo CST nº 15/1981, item 5 e 5.1):

- a) a determinação do universo dos custos, encargos e despesas cuja fração possa ser registrada no diferido; e
- b) a fixação do critério capaz de delimitar essa parcela.

Observe-se que o procedimento especial mencionado nesse item aplica-se somente aos chamados "custos fixos", isto é, àqueles cujos valores independem do volume da produção, tais como os salários dos operadores, os encargos de depreciação, etc., não se aplicando, portanto, aos custos variáveis em função da produção, como por exemplo a matéria-prima consumida no processo produtivo, deverão necessária e integralmente compor o custo da produção e, como tal serem escriturados.

Por sua vez, as despesas operacionais a serem rateadas entre o ativo diferido e o resultado do exercício compreenderão também a parcela das despesas pré-operacionais imputável ao exercício por força da amortização devida a partir do início da operação.

O critério de delimitação da parcela passível de registro no ativo diferido deve fundamentar-se na relação existente, no período, entre a produção ocorrida e a capacidade potencial de produção do equipamento ou instalação.

9. AMORTIZAÇÃO DAS DESPESAS PRÉ-OPERACIONAIS

9.1 - Início da Amortização de Gastos Diferidos Após o Início Das Atividades

Os custos, os encargos e as despesas que forem diferidos, serão amortizados a partir do início das atividades, ou a partir do momento em que os equipamentos ou instalações passem a ser operados em sua plena capacidade (Inciso III do § 1º do art. 325 do RIR/1999 e item 6 do Parecer Normativo CST nº 15/1981).

Ressalte-se que não será admitida amortização de bens, custos ou despesas para os quais seja registrada quota de exaustão (§ 2º do art. 325 do RIR/1999).

9.2 - Quota de Amortização

A quota de amortização dedutível em cada período de apuração será determinada pela aplicação da taxa anual de amortização sobre o valor original do capital aplicado ou das despesas registradas no ativo diferido (art. 326 do RIR/1999).

Se a amortização tiver início ou terminar no curso do período de apuração anual, ou se este tiver duração inferior a 12 meses, a taxa anual será ajustada proporcionalmente ao período de amortização, quando for o caso.

No caso de apuração trimestral do Imposto de Renda a amortização será apropriada em quotas trimestrais, dispensado o ajuste da taxa para o capital aplicada ou baixado no curso do respectivo período. Nada impede, no entanto, que estando enquadrada no balanço anual ou trimestral, a pessoa jurídica contabilize mensalmente a amortização.

9.3 - Prazo de Amortização

Os recursos aplicados no ativo diferido serão amortizados periodicamente, em prazo não superior a dez anos, a partir do início da operação normal ou do exercício em que passem a ser usufruídos os benefícios deles decorrentes, devendo ser registrada a perda do capital aplicado quando abandonados os empreendimentos ou atividades a que se destinavam, ou comprovado que essas atividades não poderão produzir resultados suficientes para amortizá-los (§ 3º do art. 183 da Lei nº 6.404/1976).

Cabe salientar que, em se tratando de despesas de organização pré-operacionais ou pré-industriais, o prazo de amortização não poderá ser inferior a 5 anos (parágrafo único do art. 327 do RIR/1999).

Na prática, portanto, as mencionadas despesas ficam condicionadas a uma taxa de amortização máxima de 20% ao ano.

10. REGISTROS CONTÁBEIS

a) Pelo registro da despesa pré-operacional dedutível:

D - DESPESAS PRÉ-OPERACIONAIS DEDUTÍVEIS (Ativo Diferido)
C - CAIXA/BANCO (Ativo Circulante)

b) Pela amortização da despesa pré-operacional dedutível:

D - ENCARGOS DE AMORTIZAÇÃO (Resultado)
C - AMORTIZAÇÃO ACUMULADA (Ativo Diferido)