



Solução de Consulta nº 176 - Cosit

Data 25 de junho de 2014

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

LUCRO REAL. DEPRECIAÇÃO. LANÇAMENTO ACUMULADO. IMPOSSIBILIDADE.

Para fins do imposto de renda, se o contribuinte deixar de efetuar a depreciação de um bem depreciable do ativo imobilizado em determinado exercício não poderá fazê-lo acumuladamente fora do exercício em que ocorreu a utilização desse bem, tampouco, os valores não apropriados poderão ser recuperados posteriormente através da utilização de taxas superiores às máximas permitidas. Ou seja, para fins de dedução na apuração do lucro real, não há previsão na legislação para imputação do encargo de depreciação, relativo a períodos de apuração passados no resultado da pessoa jurídica de um período futuro.

Dispositivos Legais: Decreto nº 3.000, de 1999, arts. 305, 307, 309 e 310; Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso III, e art. 35; Parecer CST nº 79, de 1976.

Relatório

O interessado afirma que desde sua constituição nunca efetuou a depreciação dos bens dos bens do ativo imobilizado da empresa.

2. Faz referência aos artigos 305 a 461 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 2009, e questiona quanto “*a possibilidade de aproveitar créditos extemporâneos de depreciação de seus bens a partir da aquisição e/ou integralização no ativo imobilizado dos últimos 5 (cinco) anos, a fim de apurar corretamente o lucro real, nos anos de 2013 e seguintes*”.

3. Informa que ainda não fez os lançamentos contábeis relativos à depreciação e que pretende “*se valer do método de depreciação, deduzindo na forma estabelecida pelo §2º do art. 305 do Decreto 3000/99*”.

Fundamentos

4. O contribuinte descreveu o objeto da consulta de forma bastante sucinta. Do que se pode depreender da consulta formulada, o interessado pretende imputar encargo de depreciação relativo a períodos de apuração passados no resultado da pessoa jurídica de períodos futuros.
5. O Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999, ao tratar da depreciação de bens do ativo imobilizado, dispõe:

Subseção II Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado

Dedutibilidade

Art. 305. Poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à diminuição do valor dos bens do ativo resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza e obsolescência normal (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 57).

§ 1º A depreciação será deduzida pelo contribuinte que suportar o encargo econômico do desgaste ou obsolescência, de acordo com as condições de propriedade, posse ou uso do bem (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 57, § 7º).

§ 2º A quota de depreciação é dedutível a partir da época em que o bem é instalado, posto em serviço ou em condições de produzir (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 57, § 8º).

§ 3º Em qualquer hipótese, o montante acumulado das quotas de depreciação não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 57, § 6º).

§ 4º O valor não depreciado dos bens sujeitos à depreciação, que se tornarem imprestáveis ou caírem em desuso, importará redução do ativo imobilizado (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 57, § 11).

§ 5º Somente será permitida depreciação de bens móveis e imóveis intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços (Lei n.º 9.249, de 1995, art. 13, inciso III).

...

Bens Depreciáveis

Art. 307. Podem ser objeto de depreciação todos os bens sujeitos a desgaste pelo uso ou por causas naturais ou obsolescência normal, inclusive:

I - edifícios e construções, observando-se que (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 57, § 9º):

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

b) o valor das edificações deve estar destacado do valor do custo de aquisição do terreno, admitindo-se o destaque baseado em laudo pericial;

II - projetos florestais destinados à exploração dos respectivos frutos (Decreto-Lei n.º 1.483, de 6 de outubro de 1976, art. 6º, parágrafo único).

Parágrafo único. Não será admitida quota de depreciação referente a (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 57, §§ 10 e 13):

I - terrenos, salvo em relação aos melhoramentos ou construções;

II - prédios ou construções não alugados nem utilizados pelo proprietário na produção dos seus rendimentos ou destinados a revenda;

III - bens que normalmente aumentam de valor com o tempo, como obras de arte ou antigüidades;

IV - bens para os quais seja registrada quota de exaustão.

...

Quota de Depreciação

Art. 309. A quota de depreciação registrável na escrituração como custo ou despesa operacional será determinada mediante a aplicação da taxa anual de depreciação sobre o custo de aquisição dos bens depreciáveis (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 57, § 1º)¹.

§ 1º A quota anual de depreciação será ajustada proporcionalmente no caso de período de apuração com prazo de duração inferior a doze meses, e de bem acrescido ao ativo, ou dele baixado, no curso do período de apuração.

§ 2º A depreciação poderá ser apropriada em quotas mensais, dispensado o ajuste da taxa para os bens postos em funcionamento ou baixados no curso do mês.

...

Taxa Anual de Depreciação

Art. 310. A taxa anual de depreciação será fixada em função do prazo durante o qual se possa esperar utilização econômica do bem pelo contribuinte, na produção de seus rendimentos (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 57, § 2º).

§ 1º A Secretaria da Receita Federal publicará periodicamente o prazo de vida útil admissível, em condições normais ou médias, para cada espécie de bem, ficando assegurado ao contribuinte o direito de computar a quota efetivamente adequada às condições de depreciação de seus bens, desde que faça a prova dessa adequação, quando adotar taxa diferente (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 57, § 3º).

§ 2º No caso de dúvida, o contribuinte ou a autoridade lançadora do imposto poderá pedir perícia do Instituto Nacional de Tecnologia, ou de outra entidade oficial de pesquisa científica ou tecnológica, prevalecendo os prazos de vida útil recomendados por essas instituições, enquanto os mesmos não forem alterados por decisão administrativa superior ou por sentença judicial, baseadas, igualmente, em laudo técnico idôneo (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 57, § 4º).

§ 3º Quando o registro do imobilizado for feito por conjunto de instalação ou equipamentos, sem especificação suficiente para permitir aplicar as diferentes taxas de depreciação de acordo com a natureza do bem, e o contribuinte não tiver elementos para justificar as taxas médias adotadas para o conjunto, será obrigado a utilizar as taxas aplicáveis aos bens de maior vida útil que integrem o conjunto (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 57, § 12).

¹ O § 1º do art. 57 da Lei n.º 4.506, de 1964, foi alterado pelo art. 40 da Lei n.º 12.973, de 14 de maio de 2014, com vigência a partir de 01/01/2015.

(destacou-se)

6. A Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, dispõe:

Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei n.º 4.506, de 30 de novembro de 1964:

...

III - de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

...

Art. 35. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 1996.

7. Transcrita a legislação sobre a matéria, preliminarmente, convém prestar alguns esclarecimentos:

7.1. O termo “créditos extemporâneos de depreciação”, utilizado pela interessada, está equivocado. A depreciação de bens do ativo imobilizado corresponde à diminuição do valor dos elementos nele classificáveis, resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza ou obsolescência normal. Referida perda de valor dos ativos, que tem por objeto bens físicos do ativo imobilizado das empresas, será registrada periodicamente em contas de custo ou despesa (encargos de depreciação do período de apuração) que terão como contrapartida contas de registro da depreciação acumulada, classificadas como contas retificadoras do ativo imobilizado. Por sua vez, os encargos de depreciação do período de apuração (qualquer que seja a forma de registro desse encargo, na escrituração trimestral ou mesmo anual), dos bens depreciáveis, será dedutível no resultado da pessoa jurídica, como custo ou despesa operacional².

7.2. Com base no art. 305, § 5º, do Decreto n.º 3.000, de 1999, e no art. 35 e art. 13, inciso III, da Lei n.º 9.249, de 1995, a partir de 1º de janeiro de 1996, somente será admitida, para fins de apuração do lucro real, a despesa de depreciação de bens móveis ou imóveis que estejam intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização de bens e serviços objeto da atividade empresarial.

7.3. Com base no art. 305, § 2º, do Decreto n.º 3.000, de 1999, a depreciação dos bens depreciáveis pode ser computada como custo ou encargo, em cada período de apuração, a partir da época em que o bem é instalado, posto em serviço ou em condições de produzir, e não a partir da aquisição ou integralização, como referido pelo consulente.

8. Feitos esses esclarecimentos, passa-se à análise da consulta quanto à pretensão do interessado de imputar encargo de depreciação relativo a períodos de apuração passados no resultado da pessoa jurídica de períodos futuros. Relativamente a essa questão, cumpre observar que:

8.1. De acordo com o disposto no art. 305 do Decreto n.º 3.000, de 1999, poderá ser computada, em cada período de apuração, como custo ou encargo a importância

² Fonte: Perguntas e Respostas DIPJ 2014

correspondente à depreciação. Nota-se que, para fins de dedução na apuração do lucro real, o custo ou encargo com a depreciação deve corresponder ao período de apuração respectivo, em obediência ao princípio da competência.

8.2. De acordo com o disposto no art. 309 do Decreto nº 3.000, de 1999, o aproveitamento da depreciação pressupõe registros próprios e oportunos na escrituração.

8.3. Na hipótese de a pessoa jurídica ter utilizado taxa de depreciação inferior à permitida ou mesmo se não tiver depreciado o bem, os valores não apropriados não poderão ser recuperados posteriormente através da utilização de taxas superiores às máximas permitidas para os exercícios seguintes. Nesse sentido, o Parecer CST nº 79, de 5 de outubro de 1976, dispõe que não se admite que a empresa que vinha utilizando, para determinado bem, taxas de depreciação inferiores às permitidas como dedutíveis na apuração do lucro real, passe a utilizar taxas mais elevadas que aquelas permitidas pela legislação, a fim de compensar aquilo que se deixou de depreciar, como uma forma de “recuperação”. É o que se pode constatar na resposta à pergunta nº 53 do Perguntas e Respostas DIPJ 2014, disponível no sítio da RFB³ :

053 Empresa que vinha utilizando, para determinado bem, taxas de depreciação inferiores às admitidas como dedutíveis na apuração do lucro real poderá utilizar taxas mais elevadas, a fim de ajustar a depreciação acumulada à taxa normal?

Não. Será admitida quota acima da usualmente utilizada desde que o contribuinte prove adequação das quotas adotadas em função da utilização do bem em condições adversas em determinado período, e não decorrente de simples “recuperação”, respeitados os limites mínimos de tempo e máximos de taxas, estabelecidos pela legislação fiscal.

Normativo: PN CST nº 79, de 1976.

9. Assim, vê-se que, para fins de apuração do imposto de renda, se o contribuinte deixar de efetuar a depreciação de um bem do ativo imobilizado em determinado exercício não poderá fazê-lo acumuladamente fora do exercício em que ocorreu a utilização desse bem, tampouco, os valores não apropriados poderão ser recuperados posteriormente através da utilização de taxas superiores às máximas permitidas. Ou seja, para fins de dedução na apuração do lucro real, não há previsão na legislação para imputação do encargo de depreciação, relativo a períodos de apuração passados no resultado da pessoa jurídica de um período futuro.

10. Por fim, cumpre esclarecer que o processo de consulta tem como objetivo a interpretação da legislação tributária, não se prestando a confirmar ou infirmar determinada situação jurídico-tributária do consulente, ficando sob sua inteira responsabilidade a verificação do fato concreto e a correta aplicação do entendimento proferido em solução da consulta.

Conclusão

³ http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/perguntao/dipj2014/Capitulo_VIII_LucroOperacional2014.pdf

11. Pelo exposto, soluciona-se a consulta respondendo ao consulente que:
- a) Com base no art. 305, § 2º, do Decreto nº 3.000, de 1999, a depreciação dos bens depreciables pode ser computada como custo ou encargo, em cada período de apuração, a partir da época em que o bem é instalado, posto em serviço ou em condições de produzir;
 - b) Para fins do imposto de renda, se o contribuinte deixar de efetuar a depreciação de um bem depreciável do ativo imobilizado em determinado exercício não poderá fazê-lo acumuladamente fora do exercício em que ocorreu a utilização desse bem, tampouco, os valores não apropriados poderão ser recuperados posteriormente através da utilização de taxas superiores às máximas permitidas. Ou seja, para fins de dedução na apuração do lucro real, não há previsão na legislação para imputação do encargo de depreciação, relativo a períodos de apuração passados no resultado da pessoa jurídica de um período futuro.

À consideração superior.

Assinado digitalmente
Regina Célia Rodrigues dos Santos
Auditora-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Cotir.

Assinado digitalmente
Milena Rebouças Nery Montalvão
Auditora-Fiscal da RFB - Chefe da Disit05

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

Assinado digitalmente
Cláudia Lúcia Pimentel Martins da Silva
Auditora-Fiscal da RFB – Coordenadora da Cotir

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

Assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador-Geral da Cosit