



Solução de Consulta nº 42 - SRRF06/Disit

Data 07 de maio de 2012

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

ATIVO IMOBILIZADO. DEPRECIACÃO. ALTERAÇÃO PROSPECTIVA DE TAXA. POSSIBILIDADE. ALTERAÇÃO RETROATIVA DE TAXA. IMPOSSIBILIDADE.

É assegurado ao contribuinte o direito de escolher, respeitados os percentuais máximos e os períodos mínimos estabelecidos pela legislação, a taxa de depreciação dos bens do ativo immobilizado. A utilização de taxa inferior à prevista em ato normativo da RFB não obsta a posterior alteração do percentual escolhido durante o prazo de vida útil do bem. A elevação da taxa de depreciação, dentro dos limites previstos na legislação, não configura erro e não pode ser realizada para anos-calendário já encerrados.

Dispositivos Legais: Parecer Normativo COSIT nº 79/1976, Lei nº 4.506/1964, artigo 57, caput e § 2º, RIR/1999, artigos 305 e 310 e IN SRF nº 162/1998.

DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO A INFORMAÇÃO. REGISTRE-SE QUE A PUBLICAÇÃO, NA IMPRENSA OFICIAL, DE ATO NORMATIVO SUPERVENIENTE MODIFICA AS CONCLUSÕES EM CONTRÁRIO CONSTANTES EM SOLUÇÕES DE CONSULTA OU EM SOLUÇÕES DE DIVERGÊNCIA, INDEPENDENTEMENTE DE COMUNICAÇÃO AO CONSULENTE (arts. 99 e 100 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011).

Relatório

A consulente, cujo objeto social é a participação em negócios relacionados com a fabricação de produtos galvanizados a quente, apresenta consulta sobre interpretação da legislação tributária federal na qual transcreve os dispositivos legais que tratavam da depreciação de ativos para fins societários (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, artigo 183, V e § 2º) e os que regulam a depreciação para fins fiscais (Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, artigo 57, §§1º a 4º).

Menciona que, para fins fiscais, os prazos de vida útil para cada espécie de bens foram estabelecidos pela Instrução Normativa SRF n.º 162, de 31 de dezembro de 1998. Contudo, entendia que a depreciação deveria fazer-se segundo o prazo de vida útil fixado em laudo técnico específico, seja para fins societários, seja para fins fiscais.

Aduz que a autorização para que a Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB solicitasse laudo vinculante ao Instituto Nacional de Tecnologia (Lei n.º 4.506/1964, artigo 57, § 4º) indicava que a adoção das quotas efetivamente adequadas às condições de depreciação dos bens (Lei n.º 4.506/1964, artigo 57, § 3º) não imunizava o contribuinte contra a aferição oficial de sua efetiva aplicabilidade a cada caso concreto.

Afirma que, na melhor das hipóteses, o emprego das taxas médias baixadas pela Administração Tributária constituía direito potestativo do contribuinte, limitado à esfera tributária, sem quaisquer efeitos sobre a contabilidade empresarial (= ajustes para a determinação do lucro real), já que o legislador federal – jamais a RFB – tem competência para dispor sobre Direito Comercial, matéria que abrange as demonstrações contábeis das empresas.

Ressalta que a adoção das taxas fiscais, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, seria um *safe harbour* para o contribuinte, devendo este fazer prova, mediante a apresentação de laudo técnico, somente nas hipóteses em que os prazos de vida útil adotados fossem inferiores aos determinados pela autoridade fiscal.

Observa que com a harmonização das práticas contábeis brasileiras aos padrões internacionais, houve inovações em relação ao regime anterior (Lei n.º 6.404/1976, artigo 183, § 3º, II) que consistem, essencialmente, na necessidade a) de dedução, do montante a ser depreciado, do valor residual do bem e b) de reavaliação periódica da vida útil econômica estimada, para efeito de revisão do ritmo e da taxa de depreciação.

Anota que a RFB qualificou a alteração legislativa como introdutora de novo método e critério contábil, com isso deixando expresso que, até 2007, entendia possível a contabilização societária e fiscal da depreciação a partir dos índices da IN SRF n.º 162/1998, ainda que a realidade indicasse taxas diversas.

Assinala que a partir de 2008 os novos critérios contábeis passaram a impor-se para fins societários, ficando o contribuinte resguardado, enquanto durar o Regime Tributário de Transição – RTT, contra quaisquer efeitos tributários de tal inovação, devendo fazer os ajustes necessários para fins fiscais no Controle Fiscal Contábil de Transição – FCONT, conforme se depreende do Parecer Normativo RFB n.º 1, de 29 de julho de 2011.

Relata que, entre 2008 e 2010, utilizou a depreciação contábil para fins fiscais, sem proceder ao ajuste autorizado pela IN SRF n.º 162/1998 (afirma tratar-se de erro de direito).

Assevera que até a edição da Lei n.º 11.638, de 28 de dezembro de 2007, a quota de depreciação passível de dedução para fins fiscais era a mesma registrada na contabilidade societária (item 10 do Parecer Normativo RFB n.º 1/2011) e que, a partir de então, o registro contábil de taxas calculadas a partir de laudo técnico não impede, para os contribuintes incluídos no RTT, o aproveitamento tributário daquelas constantes da IN SRF n.º 162/1998 (item 29 do referido Parecer).

Tal ajuste fiscal, na visão da consulente, pode fazer-se inclusive quanto aos períodos passados (anos-base de 2008 a 2010), em face: a) do caráter meramente interpretativo do Parecer Normativo RFB nº 1/2011; b) da intenção do legislador de garantir a completa neutralidade fiscal, desde o nascedouro, das alterações legislativas impostas na contabilidade empresarial; e c) da proteção ao contribuinte de boa-fé, que não pode ter ônus tributários superiores ao da concorrência, por ter acolhido àquilo que entendia ser o seu dever.

Arremata dizendo que, por não implicar qualquer retificação na contabilidade – limitando-se aos registros e documentos fiscais da empresa – não incorre nas restrições dos itens 13 a 17 do ICPC nº 10, alusivos ao Pronunciamento Técnico CPC nº 23 (Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro na Contabilidade).

Formula, ao fim, os seguintes questionamentos:

1) “Está correta a interpretação da Consulente, no sentido de ser possível, no presente momento, com arrimo no Parecer Normativo RFB nº 1/2011, a retificação de suas DIPJ relativas aos anos-calendário de 2008 a 2010, para o fim de excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL a diferença entre o valor dos encargos de depreciação calculados com base nas taxas fixadas na IN SRF nº 162/1998 e aquele registrado em sua contabilidade societária, a partir de laudos técnicos específicos”?

2) “Em caso de resposta positiva à indagação acima, que outros ajustes teria a consulente de fazer em seus registros e controles fiscais”?

Fundamentos

Observe-se, inicialmente, que a depreciação para fins fiscais é mera faculdade posta à disposição do contribuinte, que, dentro do limite mínimo de tempo e máximo de taxas estabelecidos na legislação, pode ou não computá-la em relação aos bens do ativo imobilizado.

Este entendimento encontra-se expresso no item 2 no Parecer Normativo COSIT nº 79/1976, transcrito abaixo:

2. A depreciação dos bens do Ativo é uma faculdade, não uma obrigação, conforme se depreende da análise literal dos dispositivos do Regulamento do Imposto de Renda que tratam da matéria: artigo 193, § 2º (normal), § 3º (por turnos de trabalho), §§ 4º e 5º (uso em condições anormais), e 194 e §§ (por incentivo fiscal). Essa afirmativa é fundada nos vocábulos “poderá” e “poderão” insertos no início dos artigos citados. Assim, não há obrigatoriedade de se efetuar a depreciação em todos os exercícios financeiros de atividade da empresa. A legislação tributária fixa percentuais máximos e períodos mínimos de depreciação, não proibindo a empresa de apropriar quotas inferiores às permitidas, ou mesmo deixar de depreciar.

Ressalte-se, por importante, que este Parecer foi emitido quando já estava em vigor o artigo 57 da Lei 4.506/1964, que é o fundamento legal do atual artigo 305 do RIR/1999, cujo teor é o seguinte:

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 nº 4.506, de 1964, art. 57).

Assim, persiste o entendimento de que a depreciação, para fins fiscais, é uma faculdade do contribuinte, que deve fixá-la, caso opte por realizá-la, dentro dos limites estabelecidos na legislação e em função do prazo durante o qual se espera a utilização econômica do bem, em consonância com o disposto no artigo 310 do RIR/1999, assim descrito:

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 nº 4.506, de 1964, art. 57, §2º).

Da mesma forma que a depreciação dos bens do ativo imobilizado é uma faculdade do contribuinte, o registro da depreciação, abaixo do índice máximo permitido, é uma escolha do contribuinte. Assim, feita a opção por um percentual inferior ao permitido, não se lhe faculta alterar, para fins fiscais, o índice escolhido relativo a exercícios pretéritos, pois o que é passível de retificação é sempre um erro, não uma opção ou faculdade atribuída ao interessado.

A interessada afirma que incidiu em erro de direito ao não utilizar os prazos e taxas constantes da IN SRF nº 162/1998. Ocorre que o erro de direito não se confunde com a faculdade de escolha entre duas opções legalmente previstas. Nesta, a legislação tributária disponibiliza opções igualmente válidas ao contribuinte que, dentro do seu livre arbítrio, escolhe a que melhor lhe aproveita. Naquele, a norma tributária deixa margem para mais de uma interpretação acerca de determinada matéria, sendo que apenas uma delas é acolhida pelo ordenamento jurídico.

Em outras palavras: a faculdade de escolha se traduz em uma pluralidade de opções igualmente válidas; o erro de direito se traduz em um equívoco na interpretação da lei (escolha de interpretação que apenas aparentemente é aceita pelo Direito).

Em relação à depreciação, a legislação tributária vigente em 31 de dezembro de 2007 (aplicável aos optantes pelo RTT) ofertou opções igualmente válidas ao contribuinte (prazos e taxas da IN SRF nº 162/1998 ou prazos e taxas adequados às condições dos bens, desde que comprovada a adequação), podendo a escolha implicar valores diferentes de tributos a serem recolhidos. Se a opção mostra-se mais ou menos onerosa ao contribuinte, não há juridicamente erro de direito, mas sim uma escolha inoportuna ou oportuna.

Logo, se a escolha do índice está a cargo do contribuinte e este adota taxa inferior à permitida, esta não poderá ser alterada retroativamente, ou seja, a taxa escolhida deverá ser mantida nos anos-calendário já encerrados.

Esclareça-se, por oportuno, que ocorrendo alteração prospectiva (para o futuro) na taxa de depreciação, para um percentual superior ao anteriormente utilizado e dentro dos limites fixados na IN SRF nº 162/1998, haverá uma dilatação do prazo durante o qual se pretende, agora, depreciar o bem.

Exemplificando: se a taxa anteriormente escolhida pelo contribuinte era de 20% (vinte por cento) no prazo de 5 (cinco) anos e este passa a utilizar taxa de 25% (vinte e cinco por cento) no prazo de 4 (quatro) anos, ambas dentro dos limites estabelecidos na legislação, a consequência é que a empresa levará entre 4 (quatro) e 5 (cinco) anos para

depreciar o bem, já que o percentual de 20% (vinte por cento) deve ser mantido naquelas competências em que já houve a apropriação da parcela depreciável do bem.

Em verdade, a alteração prospectiva de índices de depreciação dentro dos limites estabelecidos na legislação configura simples mudança de estimativa na vida útil do bem, cujos efeitos se projetarão para o futuro, sendo inaceitável a modificação dos percentuais utilizados em anos-calendário pretéritos.

Anote, por fim, que a situação sob análise não se subsume às disposições do Parecer Normativo RFB nº 1/2011, porquanto as inovações decorrentes da harmonização das práticas contábeis brasileiras aos padrões internacionais, reconhecidas como introdutoras de novos métodos e critérios contábeis pela RFB, consistem, consoante afirmado pela própria consultante, essencialmente na necessidade de dedução, do montante a ser depreciado, do valor residual do bem, além da revisão periódica dos critérios utilizados para determinação da vida útil econômica estimada e para cálculo da depreciação (revisão prospectiva, jamais retroativa).

Conclusão

É assegurado ao contribuinte o direito de escolher, respeitados os percentuais máximos e os períodos mínimos estabelecidos pela legislação, a taxa de depreciação dos bens do ativo imobilizado. A utilização de taxa inferior à prevista em ato normativo da RFB não obsta a posterior alteração do percentual escolhido durante o prazo de vida útil do bem. A elevação da taxa de depreciação, dentro dos limites previstos na legislação, não configura erro e não pode ser realizada para anos-calendário já encerrados.

À consideração superior,

Assinado Digitalmente
MARCELO VASCONCELOS DE ALMEIDA
Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil

Ordem de Intimação

Aprovo o parecer e a conclusão propostos.

Dê-se ciência desta Solução de Consulta.

[...]

Na forma do disposto no art. 48 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, os processos administrativos de Consulta são solucionados em instância única, não comportando recurso de ofício ou voluntário à presente solução de consulta. Excepcionalmente, se a interessada tomar conhecimento de outra solução divergente desta, aplicada à mesma matéria e fundada em idêntica norma jurídica, poderá interpor recurso

especial, sem efeito suspensivo, no prazo de 30 (trinta) dias da ciência desta solução, para a Coordenação-Geral de Tributação - Cosit, em Brasília - DF, na forma da Instrução Normativa RFB nº 740, de 2 de maio de 2007, art. 16.

Belo Horizonte, 07 de maio de 2012.

Assinado Digitalmente
MÁRIO HERMES SOARES CAMPOS
Chefe da SRRF06/Disit.

Competência delegada pela Portaria SRRF6ªRF nº 444/2011 (DOU de 24/05/2011)