



---

**Solução de Consulta nº 149 - SRRF09/Disit**

**Data** 25 de junho de 2010

**Processo** \*\*\*\*\*

**Interessado** \*\*\*\*\*

**CNPJ/CPF** \*\*\*\*\*

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

INCENTIVO FISCAL À INOVAÇÃO TECNOLÓGICA.  
DEPRECIÇÃO ACELERADA INCENTIVADA. DISPÊNDIOS.

Para fins de aplicação do art. 17, I, da Lei nº 11.196, de 2005, o valor excluído do lucro líquido para fins de apuração do lucro real, correspondente à depreciação integral, no próprio ano de aquisição, de máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos novos destinados à utilização nas atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, não constitui dispêndio, nem tampouco é classificado pela legislação do imposto de renda como despesa operacional.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 11.196, de 2005, art. 17; CTN, art. 111; Decreto nº 5.798, de 2006, arts. 3º e 6º; RIR/1999, arts. 299, 305, 312 e 313.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

INCENTIVO FISCAL À INOVAÇÃO TECNOLÓGICA.  
DEPRECIÇÃO ACELERADA INCENTIVADA. DISPÊNDIOS.

Para fins de aplicação do art. 17, I, da Lei nº 11.196, de 2005, o valor excluído do lucro líquido para fins de apuração do lucro real, correspondente à depreciação integral, no próprio ano de aquisição, de máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos novos destinados à utilização nas atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, não constitui dispêndio, nem tampouco é classificado pela legislação do imposto de renda como despesa operacional.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 11.196, de 2005, art. 17; CTN, art. 111; Decreto nº 5.798, de 2006, arts. 3º e 6º; RIR/1999, arts. 299, 305, 312 e 313.

## Relatório

A interessada formula consulta sobre a aplicação dos incentivos à inovação tecnológica criados pela Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, em relação ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL.

02. Informa que tem como atividade a produção, comercialização e exportação de cigarros. Com a finalidade de desenvolver seus produtos dentro do país, realizaria investimentos em projetos de criação de novas tecnologias e aprimoramento das já existentes. Em função disso, pretende se utilizar dos benefícios instituídos pelos arts. 17 a 26 da Lei nº 11.196, de 2005.

03. Entre os benefícios oferecidos, a consulta versaria especificamente dos que são abaixo transcritos:

- i) Dedução, para efeito de apuração do lucro líquido, de valor correspondente à soma dos dispêndios realizados no período de apuração com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica classificáveis como despesas operacionais pela legislação do IRPJ e da CSLL;
- ii) O benefício disposto no item (i) sofre um adicional de 60% se o beneficiário incrementar o número de pesquisadores contratados no ano-calendário de gozo do incentivo de até 5%, em relação à média de pesquisadores com contratos em vigor no ano-calendário anterior ao gozo do incentivo. O adicional pode chegar a 80% se o incremento no número de pesquisadores for acima de 5%.
- iii) Depreciação integral, no próprio ano da aquisição, de máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos, novos, destinados à utilização nos atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, para efeito de apuração do IRPJ e da CSLL.

04. A consulente realizaria dispêndios com aquisição de equipamentos e materiais, recursos humanos, serviços de apoio técnico, dentre outros. O inciso I do art. 17 da Lei nº 11.196, de 2005, autorizaria a dedução do valor correspondente à soma dos dispêndios realizados no período de apuração, classificáveis como despesas operacionais pela legislação do IRPJ. O art. 305 do RIR/99 autorizaria incluir a depreciação dos bens do ativo imobilizado como despesa operacional, o que seria ratificado pelo art. 349 do mesmo diploma.

05. O inciso III do art. 17, por sua vez, autorizaria a depreciação integral, no próprio ano de aquisição, das máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos novos destinados à utilização nas atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica.

06. Pela conjugação desses dispositivos (incisos I e III do art. 17 da Lei nº 11.196, de 2005), a consulente entende que o valor da depreciação integral dos bens constitui também “dispêndio” para fins de aplicação do inciso I, de forma que, além do bem ser

totalmente depreciado de uma só vez, ainda haveria um incremento na despesa de 60% ou 80% de seu valor, conforme o caso.

07. Em vista disso, formula consulta para que sejam confirmados seus entendimentos de que:

- (i) Os dispêndios entendidos na forma do inciso I do artigo 17 da Lei nº 11.196/05 devem incluir eventuais despesas de depreciação relativas a bens adquiridos para serem utilizados nas atividades de P&D;
- (ii) Tendo em vista que o inciso III do artigo 17 da Lei nº 11.196/05 estabeleceu como incentivo à inovação tecnológica a depreciação acelerada de bens adquiridos para serem utilizados nas atividades de P&D, deve este ser o tipo de depreciação computada para fins do inciso I do artigo 17 da Lei nº 11.196.

## Fundamentos

08. As regras contidas no art. 17 da Lei nº 11.196, de 2005, atuam reduzindo a base de cálculo de diversos tributos. Suas disposições possuem, por isso, a natureza de benefício fiscal. Para normas dessa índole (instituidoras de benefícios fiscais), a legislação prescreve expressamente a interpretação literal (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional - CTN, art. 111), ou seja, seu alcance está limitado pelo resultado da investigação sintática. Veja-se, a respeito, a lição de Carlos Maximiliano:

*Pressupõe-se ter havido o maior cuidado ao redigir as disposições em que se estabelecem impostos e taxas, designadas, em linguagem clara e precisa, as pessoas e coisas alvejadas pelo tributo, bem determinados o modo, lugar e tempo do lançamento e da arrecadação, assim como quaisquer outras circunstâncias referentes a incidência e à cobrança. Tratam-se as normas de tal espécie como se foram rigorosamente taxativas; deve, por isso, abster-se o aplicador de lhe restringir ou dilatar o sentido. Muito se aproximam das penais, quanto a exegese; porque encerram prescrições de ordem pública, imperativas ou proibitivas, e afetam o livre exercício dos direitos patrimoniais. Não suportam o recurso à analogia, nem a interpretação extensiva; as suas disposições aplicam-se no sentido rigoroso, estrito.*

*Também no campo do Direito Fiscal se observa, com as reservas já enunciadas, o brocardo célebre – In dubio pro reo, ou o seu semelhante – In dubio contra fiscum: ‘na dúvida, contra o fisco’.*

(...)

*O rigor é maior em se tratando de disposição excepcional, de isenções ou abrandamentos de ônus em proveito de indivíduos ou corporações. Não se presume o intuito de abrir mão de direitos inerentes à autoridade suprema. A outorga deve ser feita em termos claros, irretorquíveis; ficar provada até à evidência, e se não estender além das hipóteses figuradas no texto; jamais será inferida de fatos que não indiquem irresistivelmente a existência da concessão ou*

---

*de um contrato que a envolva. No caso, não tem cabimento o brocardo célebre; na dúvida, se decide contra as isenções totais ou parciais, e a favor do fisco; ou, melhor, presume-se não haver o Estado aberto mão da sua autoridade para exigir tributos. (Hermenêutica e Aplicação do Direito, Ed. Forense, Rio de Janeiro, 1999, 18ª edição, p. 332/334 - negritos nossos)*

09. O art. 17, inciso I, autoriza que o lucro líquido seja apurado com a dedução do valor correspondente à soma dos dispêndios realizados no período de apuração com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica classificáveis como operacionais pela legislação do IRPJ.

10. Para se determinar o alcance dessa prescrição é preciso, primeiro, verificar o significado do termo “dispêndio”. O Dicionário Aurélio atribui a ele os seguintes significados: gasto, prejuízo, dano. De acordo com o Vocabulário Jurídico, de De Plácido e Silva, por sua vez:

*Dispêndio. Derivado do latim dispendium, do verbo dispendere, possui sentido equivalente a despesa ou gasto.*

*Mas, é tido em sentido mais amplo, pois que também significa perda ou desperdício, o que sem dúvida atinge não somente o que se gasta (desembolsa), como o que se perde em tempo ou em dinheiro. (Vocabulário Jurídico. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 480)*

11. Pela leitura do mesmo dicionário, vê-se que as expressões “despesa” e “gasto” significam, respectivamente, o consumo de dinheiro para a satisfação de uma necessidade ou aquisição de uma utilidade e a aplicação de dinheiro na aquisição de coisas que se consomem.

12. Pesquisando-se a legislação tributária, vê-se que não é diferente a forma como o termo é empregado. Com efeito, o termo “dispêndio” está sempre relacionado a “despesas” ou “custos” (PN CST nº 15/81, PN CST nº 58/77, PN CST nº 26/79). Corresponde, por isso, ao consumo de recursos da empresa, seja em dinheiro, seja pelo desaparecimento ou desgaste de um bem.

13. De acordo com o Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999, Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, são operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa é à manutenção da respectiva fonte produtora (RIR/1999, art. 299). São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade (RIR/1999, art. 299, § 1º). Para serem admitidas, as despesas devem ser usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (RIR/1999, art. 299, § 2º).

14. O desgaste dos bens utilizados na produção é reconhecido contabilmente pelo registro da depreciação. Esta, por definição, corresponde à diminuição do valor dos bens em virtude do seu desgaste pelo uso, ação da natureza ou obsolescência (RIR/1999, art. 305, *caput*). O cálculo da depreciação leva em consideração o tempo de vida útil do bem, procurando, com isso, representar no resultado da empresa o quanto ele se desgastou no período de apuração. Em razão disso, pode-se dizer que a despesa de depreciação registrada é um dispêndio da pessoa jurídica. Assim como também o é a depreciação acelerada contábil, que se justifica pelo uso intensivo e o conseqüente maior desgaste do bem (art. 312 do RIR/1999).

15. Diferente, contudo, é a depreciação acelerada incentivada, cujo registro não está relacionado ao desgaste do bem depreciado. A depreciação acelerada incentivada é um benefício fiscal cujo valor é registrado através de exclusão do lucro líquido no Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR (art. 313 do RIR/1999), onde é controlado. Não constitui despesa paga ou incorrida na realização das operações da empresa e não é computada como despesa operacional para qualquer fim.

16. Nas hipóteses em que há depreciação acelerada incentivada, o bem continua a ser depreciado normalmente na contabilidade da empresa, e a exclusão anteriormente feita no Lalur deve ser revertida. A necessidade de reversão confirma que seu registro não corresponde a um efetivo dispêndio. É neste sentido a previsão do RIR/1999, no que é seguido pela Lei n.º 11.196, de 2005, e pelo Decreto n.º 5.798, de 7 de junho 2006, que a regulamenta no que diz respeito aos incentivos fiscais às atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica:

Lei n.º 11.196, de 21 de novembro de 2005

**Art. 17.** A pessoa jurídica poderá usufruir dos seguintes incentivos fiscais:

*I - dedução, para efeito de apuração do lucro líquido, de valor correspondente à soma dos dispêndios realizados no período de apuração com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica classificáveis como despesas operacionais pela legislação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ ou como pagamento na forma prevista no § 2º deste artigo;*

(...)

*III - depreciação integral, no próprio ano da aquisição, de máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos, novos, destinados à utilização nas atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, para efeito de apuração do IRPJ e da CSLL; (Redação dada pela Lei n.º 11.774, de 17 de setembro de 2008)*

(...)

*§ 8º A quota de depreciação acelerada de que trata o inciso III do caput deste artigo constituirá exclusão do lucro líquido para fins de determinação do lucro real e será controlada em livro fiscal de apuração do lucro real.*

Decreto n.º 5.798, de 7 de junho de 2006

**Art. 3º** A pessoa jurídica poderá usufruir dos seguintes incentivos fiscais:

*I - dedução, para efeito de apuração do lucro líquido, de valor correspondente à soma dos dispêndios realizados no período de apuração com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, classificáveis como despesas operacionais pela legislação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, ou como pagamento na forma prevista no § 1º deste artigo;*

(...)

*III - depreciação acelerada integral, no próprio ano da aquisição, de máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos, novos, destinados à utilização nas atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, para efeito de apuração do IRPJ e da CSLL; (Redação dada pelo Decreto n.º 6.909, de 22 de julho de 2009)*

(...)

**Art. 6º** A quota de depreciação acelerada integral, de que trata o inciso III do caput do art. 3º, constituirá exclusão do lucro líquido para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, e será controlada no Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR. (Redação dada pelo Decreto n.º 6.909, de 22 de julho de 2009)

*§ 1º O total da depreciação acumulada, incluindo a contábil e a acelerada, não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem que está sendo depreciado.*

---

§ 2º A partir do período de apuração em que for atingido o limite de que trata o § 1º, o valor da depreciação, registrado na escrituração comercial, deverá ser adicionado ao lucro líquido para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL. (Redação dada pelo Decreto nº 6.909, de 22 de julho de 2009)

§ 3º A depreciação acelerada integral, de que trata o inciso III do caput do art. 3º, somente se aplica em relação às máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos, novos, adquiridos a partir da data de publicação da Medida Provisória nº 428, de 12 de maio de 2008. (Incluído pelo Decreto nº 6.909, de 22 de julho de 2009)

(...)

## Conclusão

17. À vista do exposto, conclui-se que o valor excluído do lucro líquido para fins de apuração do lucro real, correspondente à depreciação integral, no próprio ano de aquisição, de máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos novos destinados à utilização nas atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, não constitui dispêndio da empresa, nem tampouco é classificado pela legislação do imposto de renda como despesa operacional, para fins de aplicação do art. 17, I, da Lei nº 11.196, de 2005.

18. Propõe-se o encaminhamento deste processo \*\*\*\*\*, para ciência da interessada.

Dione Jesabel Wasilewski

Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

## Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta e o encaminhamento proposto.

MARCO ANTÔNIO FERREIRA POSSETTI

Chefe da Divisão de Tributação

SRRF 9ª RF - Matr. 1936

Competência delegada pela Portaria SRRF nº 59, de 3/3/1997  
(DOU de 11/3/1997)