



Solução de Consulta nº 75 - Cosit

Data 23 de janeiro de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ementa: LUCRO REAL. DEPRECIAÇÃO. CÔMPUTO OPCIONAL.

No âmbito da legislação do Imposto sobre a Renda, o cômputo, como custo ou encargo, em cada período de apuração, da importância correspondente à diminuição do valor dos bens do ativo não circulante resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza e obsolescência normal, é opcional para a pessoa jurídica que apure o imposto com base no lucro real.

PASSAGEM DO LUCRO PRESUMIDO PARA O LUCRO REAL. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. CÔMPUTO OBRIGATÓRIO.

A pessoa jurídica que apurava o imposto com base no lucro presumido e optou pela sua apuração com base no lucro real deverá levantar balanço de abertura onde considere como utilizadas as cotas de depreciação dos bens do ativo não circulante correspondentes àquele período de apuração.

LUCRO PRESUMIDO. GANHO DE CAPITAL. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. CÔMPUTO OBRIGATÓRIO.

A pessoa jurídica que apurava o imposto com base no lucro presumido e alienar bem classificável no ativo não circulante, ressalvados os investimentos permanentes em participações societárias e as aplicações em ouro, não considerado ativo financeiro, deverá determinar o ganho de capital considerando como custo ou valor contábil o custo de aquisição diminuído dos encargos de depreciação, inclusive os correspondentes a esse período de apuração.

Dispositivos Legais: art. 305 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/1999); art. 4º, § 1º, da Instrução Normativa SRF nº 93, de 1997; art 3º, § 8º, da IN RFB nº 1.396, de 2013; arts. 5º, § 9º, III, e 122, II e § 11, da IN RFB nº 1.515, de 2014; item 2 do PN CST nº 79, de 1976; itens 4 e 5 do PN CST nº 33, de 1978; e Perguntas 23 e 24 do Capítulo XIII do Perguntas e Respostas - DIPJ 2014.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ementa: INEFICÁCIA PARCIAL

Não produz efeitos a consulta formulada sobre matéria estranha à legislação tributária e aduaneira.

Dispositivos Legais: art. 18, XIII, da Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 2013; arts. 88 e 94, I, do Decreto n.º 7.574, de 2011; e arts. 46 e 52, I, do Decreto n.º 70.235, de 1972.

Relatório

O interessado transcreveu o art. 305 do Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999); manifestou entendimento no sentido de que a depreciação de bens do ativo seria uma faculdade e não uma obrigação; relatou apurar o Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) com base no lucro presumido; e informou ter como atividade o ramo de alugueis de imóveis próprios.

2. Pretende confirmar sua compreensão relativa a este artigo do RIR/99, pois gostaria de não depreciar os bens constantes do ativo não circulante, investimentos ou imobilizado. Alegou que, nesse caso, teria um lucro maior em cada exercício.
3. Solicitou informação referente à eventual validade da não depreciação para fins fiscais e contábeis.

Fundamentos

4. O interessado questionou acerca da eventual validade da não realização de lançamento contábil concernente a depreciações. Não produz efeitos a consulta formulada sobre matéria estranha à legislação tributária e aduaneira, na forma do art. 18, XIII, da Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013. O mesmo está disposto nos arts. 88 e 94, I do Decreto n.º 7.574, de 29 de setembro de 2011, e nos arts. 46 e 52, I, do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972.

5. O interessado relatou apurar o IRPJ com base no lucro presumido, mas consulta sobre o art. 305 do RIR/1999, dispositivo da legislação tributária constante do Subtítulo III, Lucro Real, do Título IV, Determinação da Base de Cálculo, do Livro II, Tributação das Pessoas Jurídicas. Mencionou, além disso, a possibilidade de ter um lucro maior em cada exercício que não contabilizasse a depreciação. O referido artigo é transcrito a seguir:

*“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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso III).” (grifos não constam do original)*

6. Dessa forma, para que sua consulta apresente coerência, conclui-se que ele pretende apurar o IRPJ com base no lucro real, pois só assim a pergunta sobre o art. 305 do RIR/99 seria eficaz e, também, o lucro em cada exercício seria majorado em caso de não depreciação de bens do ativo não circulante.

7. O art. 3º, § 8º, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, estabelece:

“Art. 3º A consulta deverá ser formulada por escrito, conforme os modelos constantes nos Anexos I a III a esta Instrução Normativa, dirigida à autoridade competente da Coordenação mencionada no caput do art. 7º e apresentada na unidade da RFB do domicílio tributário do consulente.

§ 1º (...)

(...)

§ 8º Na hipótese de consulta que verse sobre situação determinada ainda não ocorrida, o consulente deverá demonstrar a sua vinculação com o fato, bem como a efetiva possibilidade da sua ocorrência.

§ 9º (...)” (grifos não constam do original)”

8. A apuração do IRPJ com base no lucro real é uma situação ainda não ocorrida, mas qualquer pessoa jurídica que apure o imposto com base no lucro presumido poderá optar pelo lucro real, logo há vinculação com o fato e é efetiva a possibilidade de sua ocorrência, sendo desnecessária a demonstração de sua vinculação ao fato.

9. Para que o interessado passe a apurar o IRPJ com base no lucro real deverá, previamente, considerar no balanço de abertura como utilizadas as quotas de depreciação, que seriam cabíveis nos períodos de apuração anteriores ao referido balanço de abertura, em que se submeteu ao lucro presumido, conforme esclarecido nos itens 4 e 5 do Parecer Normativo CST nº 33, de 5 de abril de 1978, publicado no Diário Oficial da União (DOU) de 14 de abril de 1978:

“4. Cabe elucidar, ainda, a questão das pessoas jurídicas que optarem pelo regime de tributação simplificada a que se refere o art. 1º, da Lei nº 6.468/77, e que, ao cabo de um ou mais exercícios, voltem ao regime de tributação com base no lucro real, por opção própria, ou por não mais se

enquadrarem nos limites de receita bruta e de capital realizado que permitem a adoção do regime simplificado.

5. Em tais casos, podem as empresas proceder do seguinte modo:

I - levantar balanço de abertura, no início do exercício social cujos resultados serão submetidos à tributação com base no lucro real;

II - no balanço de abertura, quando houver registros contábeis suscetíveis de correção segundo a sistemática do Decreto-lei nº 1.598/77, considerar como "exercício de correção" o período correspondente aos exercícios sociais que ensejaram a apresentação de declarações com base no lucro presumido, desde que não tenham efetuado a correção monetária nesse período.

III - quando não houver registros contábeis, o balanço de abertura deverá tomar o custo dos bens do ativo imobilizado e dos investimentos, bem como o valor do capital social, corrigidos segundo a variação do valor nominal de uma ORTN, desde a data de aquisição até o mês anterior ao da data do balanço de abertura.

IV - nas casos dos números II e III acima, considerar como utilizadas as cotas de depreciação, amortização e exaustão, corrigidas, que seriam cabíveis no(s) exercício(s) anterior(es) àqueles em que realizarem o balanço de abertura, como se nesse(s) ano(s) estivessem sujeitas à tributação com base no lucro real." (grifos não constam do original)

9.1. A mesma orientação consta da resposta à pergunta nº 31 do Capítulo XIII (Lucro Presumido) do Perguntas e Respostas DIPJ 2014 constante do sítio desta Secretaria (www.receita.fazenda.gov.br).

10. Quando o interessado, no exercício seguinte, for apurar o IRPJ com base no lucro real, após a elaboração do balanço de abertura e a determinação do valor contábil dos bens do ativo não circulante, poderá então não os depreciar, pois a depreciação, para a pessoa jurídica optante pela apuração com base no lucro real, é uma faculdade, como explicado no item 2 do Parecer Normativo CST nº 79, de 8 de outubro de 1976, publicado no DOU de 18 de novembro de 1976:

"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: arts. 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." (grifos não constam do original)

11. O PN CST nº 79, de 1976, analisou os arts. 193 e 194 do Decreto nº 76.186, de 2 de setembro de 1975 – Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1975), os quais são transcritos a seguir:

"Art. 193 - Poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada exercício, a importância correspondente à diminuição do valor dos bens do ativo resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza e obsolescência normal (Lei nº 4.506/64, art. 57).

§ 1º - A quota de depreciação registráveis em cada exercício será destinada pela aplicação da taxa anual de depreciação sobre o custo de aquisição dos bens depreciables, atualizado monetariamente, observado, quanto aos bens reavaliados nos casos de fusão, incorporação e de outras formas de combinação e associação de interesses de empresas, o disposto nos §§ 16 a 20 do art. 577 (Lei nº 4.506/64, art. 57, § 1º).

§ 2º - A taxa anual de depreciação será fixada em função do prazo durante o qual se possa esperar a utilização econômica do bem pelo contribuinte, na produção de seus rendimentos (Lei nº 4.506/64, art. 57, § 2º).

§ 3º - Para os efeitos do § 2º, no que concerne aos bens móveis, poderão ser adotados, em função do número de horas diárias de operação, os seguintes coeficientes de depreciação acelerada (Lei nº 3.470/58, art. 69):

(...)

Art. 194 - **Poderão** ser adotados coeficientes de depreciação acelerada nas hipóteses e na forma dos parágrafos seguintes (Lei nº 4.506/64, art. 57, § 5º, Decreto-lei nº 1.137/70 art. 1º, d, e Decreto-lei nº 1.287/73, art. 1º, IV).

§ 1º - (...)

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

12. O art. 57 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, matriz legal dos art. 193 acima apresentado é também a matriz legal do art. 305 do RIR/1999. A conclusão do PN CST nº 79, de 1976, portanto, continua válida para a pessoa jurídica que apure o IRPJ com base no lucro real.

13. Por outro lado, caso o interessado permaneça apurando o IRPJ com base no lucro presumido, não haverá o que se falar em aplicação do art. 305 do RIR/1999 ou em lucro minorado pela não depreciação de um bem.

14. Além disso, a questão da não depreciação de bens do ativo não circulante para a pessoa jurídica que apure o IRPJ com base no lucro presumido é matéria que, em regra, não apresenta interesse prático.

15. De fato, a única maneira de os encargos de depreciação influenciarem na determinação do lucro presumido é na hipótese de apuração do ganho de capital. Em tal situação, o ganho de capital corresponderá à diferença positiva verificada entre o valor de alienação e o respectivo valor contábil, o qual corresponderá ao custo de aquisição diminuído dos encargos de depreciação.

16. Tal conclusão pode ser obtida no art. 4º, § 1º, da Instrução Normativa SRF nº 93, de 24 de dezembro de 1997, vigente quando do protocolo da presente consulta, o qual é transcrito a seguir:

“Art. 4o Serão acrescidos à base de cálculo, no mês em que forem auferidos, os ganhos de capital, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não compreendidas na atividade, inclusive:

I – (...)

(...)

§ 1º O ganho de capital, nas alienações de bens do ativo permanente e de ouro não considerado ativo financeiro, corresponderá à diferença positiva verificada entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil.

§ 2º Para efeito de apuração do ganho de capital, considera-se valor contábil:

I - no caso de investimentos permanentes em:

a) participações societárias avaliadas pelo custo de aquisição, o valor de aquisição;

b) participações societárias avaliadas pelo valor de patrimônio líquido, a soma algébrica dos seguintes valores, atendido o disposto no art. 377 do RIR/94:

1. valor de patrimônio líquido pelo qual o investimento estiver registrado;

2. ágio ou deságio na aquisição do investimento;

3. provisão para perdas, constituída até 31 de dezembro de 1995, quando dedutível.

II - no caso das aplicações em ouro, não considerado ativo financeiro, o valor de aquisição;

III - no caso dos demais bens e direitos do ativo permanente, o custo de aquisição, diminuído dos encargos de depreciação, amortização ou exaustão acumulada, observado o disposto no § 2º do art. 369 do RIR/94;

§ 3º (...)" (grifos não constam do original)

17. Nesse sentido, observa-se o posicionamento institucional nas respostas às perguntas n^{os} 23 e 24 do Capítulo XIII (IRPJ - Lucro Presumido) do Perguntas e Respostas DIPJ 2014 constante do sítio desta Secretaria (www.receita.fazenda.gov.br):

“023 O que se considera ganho de capital para fins de tributação pelo lucro presumido?

Nas alienações de bens classificáveis no ativo permanente e de aplicações em ouro não tributadas como renda variável ou renda fixa, o ganho de capital corresponderá à diferença positiva verificada entre o valor da alienação e o respectivo custo contábil.

024 O que vem a ser custo ou valor contábil de bens e direitos, para efeitos de cálculo dos ganhos de capital?

Para fins de apuração dos ganhos de capital, considera-se custo ou valor contábil de bens e direitos:

1) no caso de investimentos permanentes em participações societárias:

a) (...)

(...)

2) (...)

3) no caso dos demais bens e direitos do ativo permanente, o custo de aquisição, diminuído dos encargos de depreciação, amortização ou exaustão acumulada (se

incentivada, o saldo registrado no Lalur, será adicionado ao lucro líquido do período de apuração em que ocorrer a baixa);

4) (...)

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

18. O lucro presumido, como o próprio nome indica, é obtido a partir de coeficientes determinados, aplicados sobre a receita bruta, em função do lucro que é suposto, tido como provável, em função da atividade exercida pela pessoa jurídica. Na quantificação do coeficiente aplicável estão considerados os gastos dedutíveis que são normais àquela atividade, entre eles, os encargos de depreciação.

19. Assim, a cada determinação do lucro presumido, consideram-se utilizados os encargos de depreciação do período. O lucro é o resultado positivo da diferença entre receitas e despesas. O lucro é presumido porque os gastos não conhecidos também são presumidos, enquanto que as receitas são conhecidas.

20. Após o protocolo da presente consulta, foi publicada no Diário Oficial da União, em 26 de novembro de 2014, a Instrução Normativa RFB nº 1.515, de 24 do mesmo mês, que dispõe sobre as formas de determinação e o pagamento do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas, a qual o consultante deve observar. Caso surja qualquer dúvida interpretativa em relação a esse ato normativo, o interessado poderá apresentar nova consulta. São transcritos, a seguir, os arts. 5º, § 9º, III, e 122, II e § 11, da referida instrução normativa:

“Art. 5º Serão acrescidos à base de cálculo, no mês em que forem auferidos, os ganhos de capital, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não compreendidas na atividade, inclusive:

I – (...)

(...)

§ 9º Para efeitos de apuração do ganho de capital, considera-se valor contábil:

I – (...)

(...)

III - no caso dos demais bens e direitos do ativo não-circulante imobilizado, investimentos ou intangível, o custo de aquisição, diminuído dos encargos de depreciação, amortização ou exaustão acumulada e das perdas estimadas no valor de ativos, observado o disposto no § 2º do art. 418 do RIR/1 990.

(...)

Art. 122. O lucro presumido será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:

I – (...)

II - os ganhos de capital, demais receitas e resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso I, auferidos no mesmo período;

III – (...)

(...)

§ 1º (...)

(...)

§ 11 O ganho de capital nas alienações de ativos não circulantes investimentos, imobilizados e intangíveis corresponderá à diferença positiva entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil.

§ 12 (...)

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

Conclusão

21. Diante do exposto, não produz efeitos a consulta que consulta formulada sobre matéria estranha à legislação tributária e aduaneira, na forma do art. 18, II, da IN RFB nº 1.396, de 2013. O mesmo está previsto no art. 88, combinado como o art. 94, I, ambos do Decreto nº 7.574, de 2011, e no art. 46, combinado com o 52, I, do Decreto nº 70.235, de 1972.

22. Dessa forma, a consulta é parcialmente ineficaz, de modo a não se conhecer do questionamento relativo ao eventual não lançamento da depreciação na contabilidade societária.

23. No tocante à parte da consulta conhecida, responde-se ao interessado que, no âmbito da legislação do Imposto de Renda, o cômputo, como custo ou encargo, em cada período de apuração, da importância correspondente à diminuição do valor dos bens do ativo não circulante resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza e obsolescência normal, é opcional para a pessoa jurídica que apure o imposto com base no lucro real.

24. A pessoa jurídica que apurava o imposto com base no lucro presumido e optar pela sua apuração com base no lucro real deverá levantar balanço de abertura onde considere como utilizadas as cotas de depreciação dos bens do ativo não circulante correspondentes àquele período de apuração.

25. A pessoa jurídica que apurava o imposto com base no lucro presumido e alienar bem classificável no ativo não circulante, ressalvados os investimentos permanentes em participações societárias e as aplicações em ouro, não considerado ativo financeiro, deverá determinar o ganho de capital considerando como custo ou valor contábil o custo de aquisição diminuído dos encargos de depreciação, inclusive os correspondentes a esse período de apuração.

À consideração superior.

(assinado digitalmente)

PAULO JOSÉ FERREIRA MACHADO E SILVA
Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotir Substituto.

(assinado digitalmente)

JOSÉ CARLOS SABINO ALVES
Auditor-Fiscal da RFB

Chefe da Divisão de Tributação/SRRF07

De acordo. À Coordenadora-Geral da Cosit Substituta para aprovação.

(assinado digitalmente)

FÁBIO CEMBRANEL

Auditor-Fiscal da RFB – Coordenador da Cotir Substituto

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)

CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA

Auditora-Fiscal da RFB - Coordenadora-Geral da Cosit Substituta