



Solução de Consulta nº 174 - Cosit

Data 27 de setembro de 2018

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

DEPRECIÇÃO. TAXA CONTÁBIL INFERIOR À TAXA FISCAL. EXCLUSÃO DO LUCRO LÍQUIDO. POSSIBILIDADE.

Se o contribuinte utilizar na contabilidade taxa de depreciação inferior àquela prevista na legislação tributária, a diferença poderá ser excluída do lucro líquido na apuração do lucro real, com registro na Parte B do e-Lalur, inclusive a parcela da depreciação dos bens aplicados na produção, no momento em que a depreciação foi contabilmente registrada, mesmo quando tenha como contrapartida lançamento em conta de estoques. A partir do período de apuração em que o montante acumulado das quotas de depreciação apurado com base na legislação fiscal atingir o custo de aquisição do bem depreciado, o valor da depreciação registrado na escrituração comercial deverá ser adicionado ao lucro líquido para efeito de determinação do lucro real com a respectiva baixa na parte B do e-Lalur.

Dispositivos Legais: Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, §§ 15 e 16, IN RFB nº 1.700, de 2017, arts. 121 e 124, §§ 4º e 5º e Anexo II, item 27, CPC 27 item 49 e CPC 16 item 34.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

DEPRECIÇÃO. TAXA CONTÁBIL INFERIOR À TAXA FISCAL. EXCLUSÃO DO LUCRO LÍQUIDO. POSSIBILIDADE.

Se o contribuinte utilizar na contabilidade taxa de depreciação inferior àquela prevista na legislação tributária, a diferença poderá ser excluída do lucro líquido na apuração do resultado ajustado, com registro na Parte B do e-Lacs, inclusive a parcela da depreciação dos bens aplicados na produção, no momento em que a depreciação foi contabilmente registrada, mesmo quando tenha como contrapartida lançamento em conta de estoques. A partir do período de apuração em que o montante acumulado das quotas de depreciação apurado com base na legislação fiscal atingir o custo de aquisição do bem depreciado, o valor da depreciação registrado na escrituração comercial deverá ser adicionado ao lucro líquido para efeito de determinação do resultado ajustado com a respectiva baixa na parte B do e-Lacs.

Dispositivos Legais: Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, §§ 15 e 16, IN RFB nº 1.700, de 2017, arts. 121 e 124, §§ 4º e 5º e Anexo II, item 27, CPC 27 item 49 e CPC 16 item 34.

Relatório

A Consulente, cuja atividade principal é o comércio atacadista de produtos siderúrgicos e metalomecânicos, apresenta consulta sobre interpretação da legislação tributária na qual informa que sua dúvida diz respeito à formação das bases de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL no regime de tributação do Lucro Real, mais especificamente em relação à taxa de depreciação adotada em sua contabilidade com base na NBC TG 27 Ativo Imobilizado, que é menor que a taxa de depreciação calculada com base nos anexos I e II da Instrução Normativa SRF nº 162, de 31 de dezembro de 1998.

2. Relata que revisa periodicamente a vida útil de seus bens em cumprimento ao estabelecido na NBC TG 27 e, em consequência, pratica taxa de depreciação menor que as estabelecidas nos anexos da IN SRF nº 162, de 1998, mantendo controle rigoroso, via ERP (Enterprise Resource Planning), da depreciação fiscal e societária.
3. Exemplifica o seu procedimento em planilha contendo os valores depreciados contabilmente e os valores lançados e controlados no livro de apuração do lucro real- Lalur e no livro de apuração da base de cálculo da CSLL – Lacs.
4. Assevera que, em cumprimento à legislação pertinente - aponta o art. 40 da Lei nº 12.973, de 2014 - registra os reflexos contábeis da depreciação em subconta específica.
5. Ressalta que se trata de depreciação de uma máquina industrial e que o custo de depreciação lançado contabilmente por competência, ao longo do período, é levado ao custo de produção do bem que, quando acabado, é atribuído ao estoque, o qual, por sua vez é imputado à Demonstração de Resultado por ocasião da venda.
6. Afirma que com base no art. 40 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, combinado com os §§ 4º e 5º do art. 68 da IN RFB nº 1.515, de 24 de novembro de 2014, e uma vez contabilizada a diferença do valor da depreciação em subconta específica, em nível analítico, apura a base de cálculo da CSLL e do IRPJ, excluindo (nesse momento) o valor da depreciação ajustada por força do NBC TG 27 Imobilizado.
7. Reafirma que adota o procedimento de registrar na contabilidade quota de depreciação menor do que aquela calculada com base nos anexos I e II da IN SRF nº 162, de 1998.
8. Menciona que registra na contabilidade o ajuste da depreciação em subconta específica em nível analítico, inclusive nas contas de resultado e de apuração do custo de produção.

9. Observa que:

9.1. Na apuração da base de cálculo da CSLL, no primeiro momento, exclui o valor da diferença na parte A e o controla na parte B do LACS. No segundo momento (fim da depreciação fiscal) adicionará o valor da diferença na parte A e o controlará na parte B do LACS.

9.2. Na apuração da base de cálculo do IRPJ, no primeiro momento, exclui o valor da diferença na parte A e o controla na parte B do LALUR. No segundo momento (fim da depreciação fiscal) adicionará o valor da diferença na parte A e o controlará na parte B do LALUR.

10. Descreve os dispositivos que ensejaram a apresentação da consulta e formula as seguintes indagações:

10.1. O termo “contabilidade” utilizado no parágrafo 4º do art. 68 da IN RFB nº 1.515, de 2014, que trata da depreciação contábil menor que a fiscal, permite alcançar inclusive os valores das depreciações registradas, no primeiro momento, em custo de produção e levado à conta de Estoque/Ativo Circulante para futura baixa quando de sua venda, permitindo, assim, efetuar tal exclusão do Lucro Real antes de transitar por conta de resultado?

10.2. A quota de depreciação é registrada na contabilidade como custo do Estoque/Ativo Circulante para futura baixa quando de sua venda, cuja baixa poderá ocorrer em meses posteriores. Com base no parágrafo 4º do art. 68 da IN RFB nº 1.515, de 2014, e considerando que a depreciação contábil seja registrada no primeiro momento em conta de Estoque (Ativo Circulante), antes de transitar por conta de resultado, é possível excluir tal diferença (verificada entre a taxa contábil e a fiscal) do lucro líquido na apuração do lucro real, com respectivo controle na Parte B do Lalur do valor excluído?

Fundamentos

Considerações iniciais

11. A presente consulta foi protocolizada em 02 de janeiro de 2017, quando vigiam as IN RFB nº 1.515, de 2014 e IN SRF nº 162, de 1998, ambas revogadas pela Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017.

12. Esta última incorporou e ampliou, em seu Anexo III, as taxas anuais de depreciação dos bens relacionados nos anexos da IN SRF nº 162, de 1998 e reproduziu o conteúdo do art. 68, § 4º, da IN RFB nº 1.515, de 2014, citado pela Interessada, em seu art. 124, § 4º.

13. Embora tenha havido alteração redacional no dispositivo para incluir aspectos relativos à CSLL, não houve modificação, do ponto de vista substancial, no regramento nele estabelecido, de modo que a consulta será solucionada levando-se em consideração as disposições da instrução normativa revogadora, cujo conteúdo se identifica, materialmente, com o conteúdo da instrução normativa revogada.

Regras contábeis relativas à depreciação derivadas da adoção das normas internacionais de contabilidade

14. O tratamento contábil dos ativos imobilizados está previsto na Norma Brasileira de Contabilidade - NBC TG 27 do Conselho Federal de Contabilidade - CFC e guarda uniformidade com o tratamento estabelecido no Pronunciamento Técnico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC 27.

15. Em consonância com os atos normativos citados a despesa de depreciação de cada período deve ser reconhecida no resultado, a menos que seja incluída no valor contábil de outro ativo (CPC 27 e NBC TG 27, item 48). Nos casos em que os benefícios econômicos futuros incorporados em um ativo imobilizado são absorvidos para a produção de outro ativo, a depreciação daquele deverá ser incluída nos custos de produção do estoque (CPC 27 e NBC TG 27, item 49).

16. Do ponto de vista contábil, portanto, a depreciação de uma máquina de produção ou será reconhecida como despesa do respectivo período ou será incluída nos custos de produção do estoque.

17. O Pronunciamento Técnico CPC 16, que estabelece o tratamento contábil para os estoques, esclarece, em seu item 34, que quando os estoques são vendidos, o custo escriturado desses itens deve ser reconhecido como despesa do período em que a respectiva receita é reconhecida.

Regras fiscais relativas à depreciação aplicáveis ao caso concreto

18. A Consultante pretende saber, por primeiro, se o termo “contabilidade” utilizado no § 4º do art. 124 da IN RFB nº 1.700, de 2017 (§ 4º do art. 68 da revogada IN RFB nº 1.515, de 2014), permite alcançar inclusive os valores das depreciações registradas, num primeiro momento, em custo de produção e levado à conta de Estoque do Ativo Circulante para futura baixa quando de sua venda, permitindo a exclusão do Lucro Real antes de transitar por conta de resultado.

19. O conceito de lucro real está descrito no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, no art. 247 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - RIR/1999 e no art. 61 da IN RFB nº 1.700, de 2017, nos seguintes termos:

Decreto-Lei nº 1.598, de 1977

Art 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

RIR/1999

Art. 247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º).

IN RFB nº 1.700, de 2017

Art. 61. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração antes da provisão para o IRPJ, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação do IRPJ.

20. Os dispositivos acima reproduzidos revelam que o lucro real é obtido pela soma algébrica dos seguintes componentes: lucro líquido do período de apuração antes da provisão para o IRPJ, mais parcelas indicadas na legislação tributária como não dedutíveis (adições), menos parcelas indicadas na legislação tributária como dedutíveis (exclusões) e menos as compensações de prejuízos fiscais.

21. Nesse contexto, a primeira indagação formulada pela Interessada conflita com o conceito de lucro real, na medida em que as exclusões prescritas ou autorizadas pela legislação são feitas a partir do lucro líquido do período de apuração e não do lucro real.

22. Em outras palavras: se o lucro líquido é o ponto de partida para determinação do lucro real, este é o ponto de chegada para se apurar o imposto de renda devido no período de apuração, sendo que os ajustes positivos (adições) e negativos (exclusões e compensações) devem ser realizados a partir daquele e não deste. Por conseguinte, a resposta ao questionamento considerará a exclusão da parcela resultante da diferença entre as taxas de depreciação contábil e fiscal, do lucro líquido para apuração do lucro real e não a exclusão de referida parcela do lucro real.

23. A Interessada questiona, também, se com base no § 4º do art. 124 da IN RFB nº 1.700, de 2017 (§ 4º do art. 68 da revogada IN RFB nº 1.515, de 2014) é possível excluir do lucro líquido, para fins de apuração do lucro real, a diferença verificada entre a taxa de depreciação contábil (menor) e a taxa de depreciação fiscal (maior) nos casos em que a depreciação contábil seja registrada, no primeiro momento, em conta de Estoque (Ativo Circulante), antes de transitar por conta de resultado e com respectivo controle na Parte B do Lalur do valor excluído.

24. A dedutibilidade da depreciação de bens do ativo está prevista no *caput* do art. 57 da Lei nº 4.506, de 1964 e encontra-se regulamentada, atualmente, pelo art. 121 da IN RFB 1.700. Os dispositivos mencionados estão assim descritos:

Lei nº 4.506, de 1964

Art. 57. 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.

IN RFB nº 1.700, de 2017

Art. 121. Poderá ser computada como custo ou encargo, em cada exercício, a importância correspondente à diminuição do valor dos bens do ativo não circulante classificados como imobilizado resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza e obsolescência normal.

§ 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.

§ 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.

§ 3º Em qualquer hipótese, o montante acumulado das quotas de depreciação não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem.

§ 4º *O valor não depreciado dos bens sujeitos à depreciação que se tornarem impréstáveis ou caírem em desuso importará redução do ativo imobilizado.*

§ 5º *Somente será permitida depreciação de bens móveis e imóveis intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços.*

§ 6º *Se o contribuinte deixar de deduzir a depreciação de um bem depreciável do ativo imobilizado em determinado período de apuração, não poderá fazê-lo acumuladamente fora do período em que ocorreu a utilização desse bem, tampouco os valores não deduzidos poderão ser recuperados posteriormente mediante utilização de taxas superiores às máximas permitidas.*

25. Os dispositivos transcritos facultam às pessoas jurídicas a possibilidade de deduzirem, em cada exercício, como custo ou despesa operacional, a importância correspondente à diminuição do valor dos bens do ativo não circulante, classificados como imobilizado, resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza e obsolescência normal.

26. Assim, a importância correspondente à diminuição do valor dos bens do ativo imobilizado resultante de desgastes pelo uso, ação da natureza ou obsolescência normal poderá ser reconhecida como despesa operacional, inclusive a parcela da depreciação dos bens aplicados na produção.

27. A Lei nº 12.973, de 2014, acrescentou dois parágrafos ao art. 57 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, com os seguintes teores:

Art. 57. (...)

(...)

§ 15. Caso a quota de depreciação registrada na contabilidade do contribuinte seja menor do que aquela calculada com base no § 3º, a diferença poderá ser excluída do lucro líquido na apuração do lucro real, observando-se o disposto no § 6º. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 16. Para fins do disposto no § 15, a partir do período de apuração em que o montante acumulado das quotas de depreciação computado na determinação do lucro real atingir o limite previsto no § 6º, o valor da depreciação, registrado na escrituração comercial, deverá ser adicionado ao lucro líquido para efeito de determinação do lucro real. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

28. A IN RFB nº 1.700, de 2017, regulamentou os dispositivos em destaque nos seguintes termos:

Art. 124. 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 dos seus rendimentos.

(...)

§ 4º Caso a quota de depreciação registrada na contabilidade do contribuinte seja menor do que aquela calculada com base no § 1º a diferença poderá ser excluída do lucro líquido na apuração do lucro real e do resultado ajustado com registro na Parte B do e-Lalur e do e-Lacs do valor excluído, observando-se o disposto no § 3º do art. 121.

§ 5º Para fins do disposto no § 4º, a partir do período de apuração em que o montante acumulado das quotas de depreciação computado na determinação do lucro real e do resultado ajustado atingir o limite previsto no § 3º do art. 121, o valor da depreciação, registrado na escrituração comercial, deverá ser adicionado ao lucro líquido para efeito de determinação do lucro real e do resultado ajustado com a respectiva baixa na parte B do e-Lalur e do e-Lacs.

29. O conjunto normativo transcrito evidencia que se o contribuinte utilizar na contabilidade taxa de depreciação inferior àquela prevista na legislação tributária, a diferença poderá ser excluída do lucro líquido na apuração do lucro real e do resultado ajustado, com registro na Parte B do e-Lalur e do e-Lacs. A partir do período de apuração em que o montante acumulado da depreciação atingir o custo de aquisição do bem, o contribuinte deverá adicionar ao lucro líquido o valor da depreciação registrada na escrituração comercial para efeito de determinação do lucro real e do resultado ajustado, com a respectiva baixa na parte B do e-Lalur e do e-Lacs.

30. Os dispositivos legais acima transcritos fundamentam a resposta ao primeiro questionamento, visto que tanto o §15 do art. 57 da lei nº 4.506, de 64, como o §4º do art. 124 da IN RFB nº 1.700, de 2017, determinam que a possibilidade de exclusão das diferenças entre as quotas de depreciação contábil e fiscal do lucro líquido para apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL surge no momento do registro contábil da depreciação, ausente a necessidade do valor da depreciação contábil transitar em conta de resultado. Portanto, a exclusão é permitida no momento do registro contábil da depreciação, mesmo quando tenha como contrapartida lançamento em conta de estoques.

31. As exclusões autorizadas do lucro líquido constam do Anexo II da IN RFB nº 1.700, de 2017 (Tabela de Exclusões do Lucro Líquido), sem prejuízos de outras porventura relacionadas em atos normativos diversos. O item 27 do Anexo II veicula a exclusão dos encargos de depreciação da seguinte forma:

| Nº | Assunto | Descrição do Ajuste | Aplica-se ao IRPJ | Aplica-se à CSLL | Dispositivo na IN |
|----|---|---|-------------------|------------------|-------------------|
| 27 | Depreciação - Diferença entre as Depreciações Contábil e Fiscal | A diferença entre a quota de depreciação calculada com base no prazo de vida útil admissível estabelecido no Anexo III – Tabela de Quotas de Depreciação e a quota de depreciação registrada na contabilidade da pessoa jurídica. | Sim | Sim | Art. 124, § 4º |

32. O item 27 do Anexo II esclarece que a exclusão a que alude o § 4º do art. 124 da IN RFB 1.700, de 2017, é aquela relativa à diferença entre a quota de depreciação calculada

com base no prazo de vida útil admissível pela Administração Tributária e a quota de depreciação registrada na contabilidade da pessoa jurídica.

33. Noutros termos: a exclusão admitida pelo § 4º do art. 124 da IN RFB nº 1.700, de 2017, refere-se à diferença entre a quota de depreciação fiscal e os encargos de depreciação registrados na contabilidade do contribuinte em conta credora redutora do ativo depreciado (depreciação acumulada).

34. Complementarmente e para fins unicamente informativos dada a ausência de questionamento acerca deste tema, considerando o procedimento descrito pelo contribuinte e os dispositivos legais apontados, afirmamos que não há norma tributária que obrigue o contribuinte a proceder à controle contábil em subconta, da diferença verificada entre a quota de depreciação contábil (menor) e a quota de depreciação fiscal (maior), cujo controle deve ser efetuado, conforme susodito, no Lalur e no Lacs.

35. Nesse contexto, a Consulente poderá excluir do lucro líquido, para fins de apuração do lucro real e do resultado ajustado, a diferença verificada entre a taxa de depreciação contábil (menor) e a taxa de depreciação fiscal (maior), desde o momento em que a depreciação seja contabilmente registrada, mesmo quando tenha como contrapartida lançamento em conta de estoques. Observando-se que a partir do período de apuração em que o montante acumulado das quotas de depreciação apurado com base na legislação fiscal atingir o custo de aquisição do bem depreciado, o valor da depreciação registrado na escrituração comercial deverá ser adicionado ao lucro líquido para efeito de determinação do lucro real e do resultado ajustado com a respectiva baixa na parte B do e-Lalur e do e-Lacs.

Conclusão

36. Se o contribuinte utilizar na contabilidade taxa de depreciação inferior àquela prevista na legislação tributária, a diferença poderá ser excluída do lucro líquido na apuração do lucro real e do resultado ajustado, com registro na Parte B do e-Lalur e do e-Lacs, inclusive a parcela da depreciação dos bens aplicados na produção, desde o momento em que a depreciação seja contabilmente registrada, mesmo quando tenha como contrapartida lançamento em conta de estoques. A partir do período de apuração em que o montante acumulado das quotas de depreciação apurado com base na legislação fiscal atingir o custo de aquisição do bem depreciado, o valor da depreciação registrado na escrituração comercial deverá ser adicionado ao lucro líquido para efeito de determinação do lucro real e do resultado ajustado com a respectiva baixa na parte B do e-Lalur e do e-Lacs.

À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

Assinado digitalmente
FABIO CEMBRANEL
Auditor-Fiscal da RFB
Coordenador da Cotir

Ordem de Intimação

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

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