



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL**  
**SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL**  
**6ª REGIÃO FISCAL**

---

**Processo nº**

**Solução de Consulta nº** 20 - SRRF/6ª RF/Disit

**Data** 29 de fevereiro de 2008

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

---

**DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO À INFORMAÇÃO. FICAM RESSALVADAS INTERPRETAÇÕES EM SENTIDO CONTRÁRIO CONSTANTES DE ATO NORMATIVO OU INTERPRETATIVO SUPERVENIENTE.**

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

**EXCLUSÃO DE PARCELA DE DEPRECIÇÃO NO LALUR**

É vedado, por falta de previsão legal, excluir do lucro líquido para fins de determinação do lucro real e do cálculo do IRPJ, a diferença entre a taxa de depreciação permitida pela legislação fiscal, e aquela efetivamente computada na apuração do lucro contábil em consonância com a legislação relativa ao ramo de atividade em que atua a pessoa jurídica.

Dispositivos legais: Art. 6º, § 3º do DL nº 1.598/1977; arts. 146, inc. I, § 1º, 247 § 1º, 250, inc. I, 305, 310, §§ 1º e 2º do RIR/1999; IN SRF nº 162/1998; IN SRF nº 130/99; PN CST nº 79/1976 e PN CST nº 96/1978.

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

**EXCLUSÃO DE PARCELA DE DEPRECIÇÃO NA BASE DE CÁLCULO**

É vedado, por falta de previsão legal, excluir do lucro líquido para fins de determinação do resultado ajustado e do cálculo da CSLL, a diferença entre a taxa de depreciação permitida pela legislação fiscal, e aquela efetivamente computada na apuração do lucro contábil em consonância com a legislação relativa ao ramo de atividade em que atua a pessoa jurídica.

Dispositivos legais: Art. 2º da Lei nº 7.689, de 15/12/89 e alterações posteriores; art. 28 da Lei nº 9.430, de 27/12/96; arts. 37, 39, e 44 da IN SRF nº 390/2004; IN SRF nº 162/1998; IN SRF nº 130/99; PN CST nº 79/1976 e PN CST nº 96/1978.

## Relatório

A interessada, acima qualificada, sociedade por ações, é concessionária de serviço público federal de energia elétrica e se sujeita à regulação da Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL no que tange ao cálculo e à contabilização das taxas de depreciação dos seus ativos vinculados à prestação de serviços de distribuição e de transmissão de energia.

2. Formula a presente consulta acerca da legislação tributária para indagar sobre a possibilidade de exclusão, na parte A do Livro de Apuração do Lucro Real –LALUR, da diferença entre a taxa de depreciação que vier a ser recomendada em laudo expedido pelo INT e a taxa preconizada pela ANEEL, para fins de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

3. Informa que a ANEEL, dentro de suas funções regulatórias (concessões, tarifas, etc...), por meio da Resolução Normativa nº 240, de 05/12/2006, e tendo em vista o disposto no art. 168, § 1º do Decreto nº 41.019, de 26/02/57, no art. 7º do Decreto nº 54.937, de 04/11/64 e no art. 4º, inciso XLIII do Anexo I do Decreto nº 2.335, de 06/10/97, estabelece as taxas de depreciação em alíquotas diferentes daquelas estabelecidas na legislação tributária.

4. Reconhece que as Resoluções do órgão regulador – ANEEL, restringem-se ao âmbito meramente regulatório, uma vez que esta não possui competência tributária para definir critérios de depreciação para efeitos fiscais.

5. Salienta, no entanto, as disposições do art. 310 do Decreto nº 3.000/99 - Regulamento do Imposto de Renda-RIR, especialmente quanto aos §§ 1º e 2º que asseguram ao contribuinte o direito de computar a quota efetivamente adequada às condições de depreciação de seus bens, desde que fundamentadas em laudo técnico emitido pelo Instituto Nacional de Tecnologia – INT.

6. Registra que, se de um lado, em face da Resolução Normativa ANEEL nº 240/2006, está obrigada a utilizar as taxas de depreciação preconizadas pela Agência para fins de elaboração de suas demonstrações financeiras, de outro, pretende computar, para os efeitos contábeis e fiscais, as taxas de depreciação que correspondam ao efetivo desgaste dos seus bens, ao amparo de laudo técnico a ser solicitado ao INT.

7. Declara ao final que, diante do impasse com o qual se depara, para fins de utilização de taxas de depreciação respaldadas em laudo técnico que vier a ser emitido pelo INT, pretende adotar os seguintes procedimentos visando à apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, e indaga se os mesmos estão corretos:

a) Continuar observando as normas regulatórias estabelecidas pela Resolução da ANEEL, inclusive quanto às taxas para cálculo da depreciação dos bens do Ativo Imobilizado;

b) Para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, procederá à exclusão, na parte A do LALUR, da diferença entre a taxa de depreciação que vier a ser recomendada pelo INT e a taxa preconizada pela ANEEL

c) Simultaneamente ao registro na parte A, fará o necessário registro na parte B do LALUR das exclusões efetuadas, para fins de controle das depreciações nos exercícios futuros, de forma a anular, para fins fiscais, o efeito das depreciações contabilizadas, a partir do momento em que o somatório das depreciações contáveis e das excluídas, via LALUR atingirem, o montante de 100% do valor dos bens.

## Fundamentos

8. Inicialmente, cabe salientar que de acordo com os arts. 146, inc. I, § 1º e 247, § 1º do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999, publicado e republicado no DOU de 29.03.1999 e 17.06.1999, respectivamente), as determinações da ANEEL não podem influenciar no lucro real porque este é distinto do lucro contábil e as regras aplicáveis àquele não são necessariamente as mesmas utilizadas na legislação comercial. As normas fiscais são específicas e visam, exclusivamente, apurar a base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica .

9. Assim ocorre também em relação à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL , instituída pela Lei nº 7.689, de 15/12/89 que, em seu art. 2º define a correspondente base de cálculo como sendo o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda, devendo este resultado ser apurado com observância da legislação comercial e ajustado pelas adições e exclusões autorizadas pela legislação fiscal. Ao disciplinar a matéria a IN SRF nº 390, de 30 de janeiro de 2004, em seu art. 37 abaixo transcrito deixa clara a distinção entre o **resultado ajustado** delimitado pelas normas fiscais como base de cálculo da CSLL, e o **lucro líquido** a ser apurado segundo a legislação comercial.

*Art. 37. Considera-se resultado ajustado o lucro líquido do período de apuração antes da provisão para o IRPJ, ajustado pelas adições prescritas e pelas exclusões ou compensações autorizadas pela legislação da CSLL.*

*Parágrafo único. A determinação do resultado ajustado será precedida da apuração do lucro líquido com observância das disposições das leis comerciais.*

10. Por oportuno, cabe ressaltar que o art. 28 da Lei nº 9.430/96 define, para fins de apuração da base de cálculo e pagamento da CSLL, a utilização das normas aplicáveis ao Imposto de Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ, quando prescreve:

*Art. 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71, desta Lei.*

11. No mesmo sentido, a IN SRF nº 390/2004 disciplina:

*Art. 3º Aplicam-se à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e, no que couberem, as referentes à administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação da CSLL.*

12. Relativamente à depreciação prevista no *caput* do art. 305 do RIR/1999, observe-se que esta é uma opção do contribuinte desde que as taxas admitidas pela legislação fiscal não sejam ultrapassadas e, evidentemente, a totalidade do valor a depreciar não seja excedido.

13. O Parecer Normativo CST nº 79, de 08 de outubro de 1976 (DOU de 18.11.1976) corrobora tal entendimento ao mencionar que a depreciação dos bens do ativo é uma faculdade, porquanto o Regulamento do Imposto de Renda emprega os vocábulos “poderá” e “poderão”. Este parecer, ainda acrescenta: “A legislação tributária fixa percentuais máximos e períodos mínimos de depreciação, não proibindo a empresa de apropriar cotas inferiores às permitidas, ou mesmo deixar de depreciar”.

14. É certo, portanto, que, no caso em tela, nada impede a consultante de contabilizar, com ou sem laudo de avaliação do INT ou de acordo com as determinações da ANEEL, montantes inferiores de depreciação a que teria direito pela legislação fiscal.

15. Para efeitos fiscais, a IN SRF nº 162 de 1998, com as alterações da IN SRF nº 130 de 1999, estabelece que a quota de depreciação a ser registrada na escrituração da pessoa jurídica, como custo ou despesa operacional, será determinada com base nos prazos de vida útil e nas taxas de depreciação constantes dos seus Anexos I e II, cuja fixação, para cada espécie de bem, leva em conta as condições normais ou médias de sua utilização.

16. Por sua vez, os §§ 1º e 2º do art. 310 do Decreto nº 3.000/99, asseguram ao contribuinte o direito de **computar** (contabilizar) a quota efetivamente adequada às condições de depreciação de seus bens, desde que faça a prova dessa adequação, sempre que adotar taxa superior à usualmente admitida, mediante laudo do Instituto Nacional de Tecnologia ou de outra entidade oficial de pesquisa científica ou tecnológica.

17. Ressalte-se que, são válidas para os fins da CSLL as mesmas regras citadas nos itens 13 e 14, segundo dispõe a IN SRF nº 390/2004 em seu art. 44, abaixo transcrito:

*Art. 44. Aplicam-se à CSLL as normas relativas à depreciação, amortização e exaustão previstas na legislação do IRPJ, exceto as referentes a depreciação acelerada incentivada, observado o disposto nos art. 104 a 106*

18. A pretensão revelada pela consultante conforme os termos da consulta, fundada na possibilidade de, no momento da determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, excluir do lucro líquido do período, as diferenças remanescentes entre a depreciação a que teria direito em virtude da legislação fiscal, aí incluída a depreciação respaldada em laudo do INT e aquelas efetivamente computadas (contabilizadas) na apuração do lucro contábil de acordo com as determinações da ANEEL, registrando-se extracontabilmente via LALUR esta diminuição no lucro fiscal (real), carece de um permissivo legal, a teor do § 3º do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

19. Nesse sentido, o RIR/99, cuidando da matéria retromencionada, indica em seu art. 250, inc. I, a necessidade de legislação tributária autorizando a dedução de valores não incluídos no lucro líquido do período ao dispor:

*“Art. 250. Na determinação do lucro real, poderão ser excluídos do lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 3º):*

*I - os valores cuja **dedução seja autorizada por este Decreto** e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período de apuração;”* (grifou-se)

20. A seu turno, a IN SRF nº 390/2004 reúne, em seu art. 39, as possibilidades legais de exclusões do lucro líquido com vistas à apuração do resultado ajustado para o cálculo da CSLL, dentre as quais não contempla a hipótese cogitada pela consulente.

21. Por oportuno, o Parecer Normativo CST nº 96, de 31 de outubro de 1978 (DOU de 08.11.1978), destaca que os valores que podem ser excluídos do lucro líquido do exercício, na determinação do lucro real, referidos na alínea “a” do § 3º do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598/1977, são aqueles que, em virtude de serem dotados de natureza exclusivamente fiscal, não reúnem requisitos para serem registrados na escrituração comercial.

22. Observa o referido Parecer, que, por determinação legal, a escrituração deve abranger todas as operações do contribuinte, não podendo o LALUR ser utilizado para consignar as exclusões que possam resultar de falta ou insuficiência de registro de custos ou despesas operacionais na escrituração comercial.

23. Verifica-se portanto que, no caso em tela, a consulente, submetida às determinações da ANEEL, contabilizará as depreciações segundo as taxas por ela preconizadas conforme determinado no art. 2º da Resolução nº 240, de 05 de dezembro de 2006, transcrita na consulta, repercutindo assim na apuração do lucro líquido. Obviamente, esta depreciação contabilizada aquém do permitido pela legislação tributária é encargo que não se amolda à hipótese ventilada no citado parecer normativo, como passível de exclusão do lucro líquido para fins de apuração do lucro real e do resultado ajustado.

24. Assim, por falta de previsão legal, a diferença entre a taxa de depreciação permitida pela legislação fiscal, como é o caso daquela corroborada por laudo emitido pelo INT e a depreciação efetivamente contabilizada pelo contribuinte, não poderá ser excluída do lucro líquido para fins de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

## **Conclusão**

25. Com base no exposto, respondo à consulente que, para fins de apuração do lucro real e do resultado ajustado com vistas ao cálculo do IRPJ e da CSLL, respectivamente, é vedada, à míngua de previsão legal, a exclusão no Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR, da diferença remanescente entre a depreciação a que teria direito em conformidade com laudo emitido pelo INT, e aquela efetivamente computada na apuração do lucro contábil em consonância com a legislação aplicável ao seu ramo de atividade ou de acordo com as determinações da ANEEL.

## Ordem de Intimação

26. Dê-se ciência desta Solução de Consulta.

27. [xxx].

28. De acordo com o disposto no art. 48 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, os processos administrativos de Consulta serão solucionados em instância única, não comportando assim a presente solução de consulta recurso de ofício ou voluntário. 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 02 de maio de 2007, art. 16.

Belo Horizonte, 29 de fevereiro de 2008.

SANDRO LUIZ DE AGUILAR  
Chefe da Disit/SRRF06

Competência delegada pela Portaria SRRF nº 632/2007 (DOU de 14/08/2007).