



Receita Federal

Divisão de Tributação da 4ª RF

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	4.040 – DISIT/SRRF04
DATA	29 de setembro de 2023
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

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

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

ADICIONAL AO FRETE PARA A RENOVAÇÃO DA MARINHA MERCANTE (AFRMM). SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. EXCLUSÃO DA RECEITA. DEPRECIAÇÃO ADICIONAL. TRATAMENTO DISTINTO.

As parcelas recebidas na forma do AFRMM que se sujeitaram ao tratamento do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, com a exclusão desses valores na apuração da base de cálculo, estarão sujeitas às condições desse dispositivo.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 40, DE 20 DE SETEMBRO DE 2022.

Dispositivos Legais: Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964; Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988; Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, arts. 30 e 50; Instrução Normativa RFB nº 1.700, 14 de março de 2017, art. 198, §§ 2º e 5º.

RELATÓRIO

A pessoa jurídica acima identificada apresenta consulta acerca dos seguintes dispositivos da legislação tributária: Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964; Lei nº 10.893, de 13 de julho de 2004; Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014 e Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017.

2. Afirma que:

a) É uma sociedade anônima prestadora de serviços de transporte aquaviário de cargas nas modalidades de cabotagem e de longo curso;

b) Faz jus ao recebimento do produto da arrecadação do Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM) para ser utilizado na aquisição de novas embarcações ou na modernização de embarcações de sua frota;

c) Os recursos do AFRMM, quando utilizados em algumas das hipóteses previstas no art. 19, da Lei nº 10.893, de 2004, como, por exemplo, jumborização, conversão e modernização das embarcações, são classificados como subvenções para investimento;

d) As subvenções decorrentes do recebimento do AFRMM devem ser registradas como depreciação adicional dos navios a que corresponderem, até o limite do custo de aquisição;

e) Em decorrência da obrigação de adicionar esta depreciação adicional ao lucro líquido do exercício, entende que, sempre que o valor da depreciação exceder o custo de aquisição das embarcações, o montante deste excedente estará livre para destinação diversa da contida no art. 30, I e II, da Lei nº 12.973, de 2014, sem ser obrigada a nova incidência do IRPJ e da CSLL;

f) Este tema foi objeto da Solução de Consulta Cosit nº 40, de 20 de setembro de 2022, por meio da qual restou esclarecido que, para fins de IRPJ, os valores do AFRMM registrados em conta de reserva de incentivos fiscais poderão ser livremente movimentados, sem que ocorra nova tributação do IRPJ, à medida que o excesso de depreciação for sendo adicionado para fins de determinação do lucro real ou por ocasião de alienação, baixa ou perda da embarcação;

g) No que tange à CSLL, no entanto, a citada Solução de Consulta considerou que as parcelas recebidas do AFRMM não se submeteriam à regra de depreciação adicional quando qualificadas como subvenção para investimento, não sendo computadas na determinação da base de cálculo da CSLL, desde que destinadas para a reserva de incentivos fiscais;

h) A Solução de Consulta Cosit nº 40, de 2022, não se manifestou sobre a aplicação do disposto no art. 57, §§ 15 e 16, da Lei nº 4.506, de 1964, combinado com o art. 50, da Lei nº 12.973, de 2014, que determinam que o excesso de depreciação deverá ser adicionado, a um só tempo, às bases de cálculo do IRPJ e CSLL;

i) Formula os seguintes questionamentos, literalmente:

“(i) Está correto o entendimento da Consulente no sentido de que, desde a edição da Lei nº 12.973/14, por força do disposto no §§ 15 e 16 do artigo 57 da Lei nº 4.506/64 c/c artigo 50 da Lei nº 12.973/2014, há previsão legal expressa que obriga as empresas brasileiras de navegação a adicionarem o excesso da depreciação dos valores de AFRMM ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo ajustada da CSLL?

“(ii) Sendo positiva a resposta ao item (i) acima, com a confirmação de que a Consulente está obrigada a adicionar à base de cálculo da CSLL a parcela que superar o custo de aquisição das embarcações, tributando a receita para fins de IRPJ e CSLL, é correto afirmar que não há que se falar (sob pena de bitributação), em nova incidência da CSLL sobre as mesmas receitas, podendo a Consulente dar uma destinação diversa daquelas previstas nos incisos I e II do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, já que, em razão da

tributação anterior, as reservas estarão livres para que os acionistas deem a elas a destinação que melhor lhes aprouver?

*(iii) Caso, por hipótese, as respostas aos itens (i) e (ii) acima alterem o entendimento consignado na Solução de Consulta COSIT nº 40/2022, e confirmem que a Lei nº 12.973/2014 obriga as empresas brasileiras de navegação a adicionarem as depreciações excedentes de AFRMM à base de cálculo da CSLL, tributando-as à medida em que se verifica o excesso de depreciação, é correto afirmar que o novo entendimento **somente valerá para os fatos geradores futuros**, posteriores à ciência da nova solução de consulta, conforme determina o ADI RFB nº 04/2022, de modo que não haverá a cobrança da CSLL que não tiver sido recolhida no período anterior ao novo entendimento?*

*(iv) Sucessivamente, na remota hipótese de se entender que a CSLL não recolhida, relativa aos fatos geradores anteriores ao novo entendimento, deve ser paga independentemente do teor do ADI RFB nº 04/2022, que é expresso ao se referir a **fatos geradores** quando os protege do novo entendimento sobre a mesma matéria, é correto afirmar que o montante a ser pago limitar-se-á apenas ao valor (histórico) do principal, ou seja, sem a incidência da multa de mora e dos juros?*

(grifos do original)

3. Ao final, prestou as declarações exigidas pelo art. 14, I a III, da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021.
4. É o relatório, em apertada síntese.

FUNDAMENTOS

5. Inicialmente, é para ressaltar que este feito merece conhecimento, de vez que preenche os requisitos legais de admissibilidade. Nada obstante, destaque-se que a consulta não sobrestá prazos de recolhimento de tributo retido na fonte ou declarado (autolancado) antes ou depois da data de sua interposição, de entrega de declaração de rendimentos ou de cumprimento de outras obrigações acessórias, não impede a instauração de procedimento fiscal para fins de apuração da regularidade do recolhimento de tributos e da apresentação de declarações, tampouco sua solução convalida informações e classificações fiscais aduzidas pela consulente, sem prejuízo do poder-dever desta autoridade de, por meio de procedimento de fiscalização, verificar o efetivo enquadramento do caso concreto na hipótese abrangida pela correspondente resposta, forte no art. 49 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, no art. 89, § 1º, do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, e nos arts. 19, 33, inciso II, e 45 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021.

6. A presente consulta refere-se à possibilidade, conforme interpretação da Consulente, de que, a partir da edição da Lei nº 12.973, de 2014, com base nas normas dos §§ 15 e 16, do art. 57, da Lei nº 4.506, de 1964c, combinado com o art. 50 da primeira, haveria determinação expressa para adição, ao

resultado líquido do exercício, do excesso de depreciação dos valores recebidos relativos ao AFRMM, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

7. De acordo com a argumentação apresentada pela Consultante, a Receita Federal já se manifestou a respeito do assunto por meio da Solução de Consulta Cosit nº 40, de 2022. Naquela Solução de Consulta, manifestou-se expressamente pela adição ao lucro real do excesso de depreciação decorrente do aproveitamento dos créditos relativos ao AFRMM apenas em relação ao IRPJ, não se aplicando à CSLL. Apresentam-se abaixo os trechos em que há a confirmação da possibilidade de adição quanto ao IRPJ e a impossibilidade de adição no que se refere à apuração da base de cálculo da CSLL:

“15. Adentrando-se à matéria consultada, tem-se que o contribuinte é beneficiário de recursos oriundos do Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante (AFRMM), instituído pelo Decreto-Lei nº 1.801, de 1980, com as alterações posteriores.

16. *Cumpra esclarecer preliminarmente que, embora à CSLL apliquem-se as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, a determinação da respectiva base de cálculo, bem como da alíquota aplicável, deverá observar a legislação correspondente à própria CSLL. Isso é o que estatui o art. 57, caput, da Lei nº 8.981, de 1995:*

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei.

17. Depreende-se, portanto, que o deslinde da questão apresentada pela consultante requer análises apartadas para o IRPJ e para a CSLL.

18. O tratamento tributário conferido às importâncias destinadas aos armadores e empresas nacionais de navegação correspondentes ao AFRMM tem como matriz legal o art. 68 da Lei nº 4.506, de 1964

Art. 68. Para os efeitos da tributação, as importâncias recebidas pelas empresas de navegação nos termos do art. 8º da Lei nº 3.381, de 1958, correspondentes à Taxa de Renovação da Marinha Mercante, não integrarão a receita bruta operacional.

§ 1º As importâncias referidas neste artigo serão registradas como depreciação adicional dos navios a que corresponderem, sem prejuízo da inclusão da depreciação calculada nos termos do art. 57, como custo ou despesa operacional.

19. *De plano, é fundamental salientar que a não tributação das importâncias recebidas a título de AFRMM e o seu cômputo como depreciação adicional são regras específicas e representam um benefício próprio e adstrito ao IRPJ. O disciplinamento de tais regras é realizado pelos itens 17 a 20.2 da Portaria MF nº 188, de 1984, e pelo art. 472 do Anexo ao Decreto nº 9.580, de 2018, Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (RIR).*

20. *Desse modo, por se tratar de regra específica, tem-se que, no âmbito do IRPJ, não há que se falar na aplicação do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, uma vez que este dispositivo estabelece o tratamento tributário, de caráter geral, conferido às subvenções para*

investimento. Portanto, ainda que as importâncias recebidas a título de AFRMM atendam todos os requisitos exigidos pelo Parecer CST nº 112, de 1978, para sua qualificação como subvenção para investimento, tributariamente, elas submeter-se-ão ao tratamento conferido pelo art. 68 da Lei nº 4.506, de 1964.

21. Vale salientar que, originalmente, conforme dispõe a Portaria MF nº 188, de 1984, a contabilização das importâncias recebidas a título de AFRMM tinha como contrapartida uma reserva especial, específica. Os valores nela registrados somente seriam transferidos para uma “reserva livre” à medida que o excesso de depreciação fosse sendo adicionado para fins de determinação do lucro real ou quando submetidos à tributação do IRPJ por ocasião da alienação, baixa ou perda da embarcação.

22. Contudo, tal contabilização não encontra mais espaço no âmbito da normatização contábil vigente. As importâncias recebidas a título de AFRMM, salvo melhor juízo, atendem à definição de subvenção governamental contida no Pronunciamento Técnico CPC 07 - Subvenções e Assistências Governamentais (CPC 07) e, desse modo, devem obedecer aos requisitos pertinentes aos processos de reconhecimento, mensuração e divulgação previstos nesse documento técnico. Por outro lado, deve-se frisar que tal obediência em nada modifica o benefício fiscal, ou seja, muda-se a contabilização, porém, os efeitos do benefício fiscal continuam os mesmos, isso porque prevalece, no âmbito da apuração do IRPJ, as regras específicas previstas no art. 68 da Lei nº 4.506, de 1964, no art. 472 do RIR e, até mesmo, o disposto na Portaria MF nº 188, de 1984, naturalmente, para este último, à luz da nova realidade normativa contábil.

23. Sendo assim, os valores que anteriormente eram registrados em reserva especial, passaram, atualmente, de acordo com o CPC 07, a ser reconhecidos como receitas, no entanto, por força da legislação tributária pertinente ao AFRMM, tais receitas não são tributadas, de modo que poderão ser excluídas na determinação do lucro real, além da exclusão da depreciação adicional de que trata o § 1º do art. 68 da Lei nº 4.506, de 1964.

24. Outrossim, tendo em vista que não haverá o registro das importâncias recebidas a título de AFRMM em reserva especial, muito embora remanesça a vedação quanto à livre movimentação de tais recursos, é necessário que, para o atendimento da legislação tributária e fruição do benefício, a pessoa jurídica ainda efetue a destinação das receitas reconhecidas para uma reserva específica. Neste caso, considerando a legislação societária vigente, tal destinação deverá ser realizada na reserva de incentivos fiscais de que trata o art. 195-A da lei nº 6.404, de 1976. Sendo assim, conforme previsto na legislação tributária, os valores registrados na referida reserva poderão ser movimentados livremente, sem que ocorra a tributação do IRPJ, à medida que o excesso de depreciação for sendo adicionado para fins de determinação do lucro real ou por ocasião da alienação, baixa ou perda da embarcação.

25. ***Agora, passando à análise da questão formulada pela consulente sob a ótica da CSLL, tem-se que, preliminarmente, não há que se falar na aplicação do tratamento tributário previsto no art. 68 da Lei nº 4.506, de 1964, uma vez que, como já mencionado, o benefício fiscal pertinente às importâncias recebidas a título de AFRMM é exclusivo para o IRPJ. Em outras palavras, não há que se falar, no âmbito da determinação da base de cálculo da CSLL, no aproveitamento da depreciação adicional ou de qualquer outro desdobramento decorrente do tratamento tributário previsto no referido art. 68.***

26. *Por outro lado, as receitas reconhecidas em razão do recebimento de tais importâncias poderão se submeter ao tratamento tributário previsto no art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, desde que esses valores possam ser qualificados como subvenções para investimento, em observância aos requisitos previstos no Parecer Normativo CST nº 112, de 1978, do contrário, as receitas correspondentes serão tributadas. A esse respeito, a Solução de Consulta Cosit nº 124, de 2020, não deixa dúvidas, como é possível depreender do disposto na ementa e no item 16 dos fundamentos da referida SC, os quais são transcritos a seguir:*

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP NÃO CUMULATIVIDADE. RECURSOS DO AFRMM. EMPRESA BRASILEIRA DE NAVEGAÇÃO.

A destinação de recursos do Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante (AFRMM) a uma empresa brasileira de navegação, para utilização nos termos do art. 19, inciso I, da Lei nº 10.893, de 2004, caracteriza-se como espécie de subvenção governamental; tal subvenção, no entanto, não pode ser classificada genericamente como subvenção para investimento, devendo-se verificar em cada situação específica de utilização do recurso se foram observadas todas as condições para que haja o enquadramento nesse tipo especial de subvenção.

Os recursos do AFRMM destinados a uma empresa brasileira de navegação, nas hipóteses em que possam ser classificados como subvenção para investimento, não integrarão a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, no regime de apuração não cumulativa. Caso se enquadrem como subvenção corrente, para custeio ou operação, os valores recebidos devem ser acrescidos à base de cálculo da referida contribuição, em seu regime não cumulativo.

(...)

16. *Observe-se ainda, por outro lado, que a utilização pela subvencionada para aquisição de embarcações novas (art. 19, I, alínea “a”) ou para jumborização, conversão, modernização (art. 19, I, alínea “b”) cumpre a maior parte das condicionantes para enquadramento como subvenção para investimento, uma vez que os recursos visam, em princípio, à implantação ou expansão do empreendimento pela pessoa jurídica titular. No entanto, para que haja a completa caracterização no tipo especial, fica restando a “efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos” (subitem 11.c.2).*

27. ***Como se vê, em se tratando de AFRMM destinado à aquisição de embarcações novas ou para jumborização, conversão, modernização, o benefício pode ser considerado como subvenção para investimento. A partir disso, a questão passa pela interpretação dos arts. 30, incisos I e II e 50, ambos da Lei nº 12.973, de 2014, abaixo colados:***

Lei nº 12.973, de 2014:

Art. 30. *As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para: (Vigência)*

I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou

II - aumento do capital social.

§ 1º Na hipótese do inciso I do caput, a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

§ 2º As doações e subvenções de que trata o caput serão tributadas caso não seja observado o disposto no § 1º ou seja dada destinação diversa da que está prevista no caput, inclusive nas hipóteses de:

(...)

Art. 50. Aplicam-se à apuração da base de cálculo da CSLL as disposições contidas nos arts. 2º a 8º, 10 a 42 e 44 a 49.

28. Vê-se da leitura desses dispositivos que as receitas recebidas a título de subvenção para investimento (aí incluído eventualmente o AFRMM), como regra geral, não serão computadas na determinação da base de cálculo da CSLL, desde que registradas como reserva de lucro e que tenham como destinação, exclusivamente, a absorção de prejuízo ou aumento de capital social.

29. Qualquer destinação diversa da referida no parágrafo anterior obrigará o beneficiário da subvenção a adicionar o respectivo valor à base de cálculo da CSLL. Essa adição é feita na parte A do e-Lacs, quando é dada esta destinação diversa, conforme estabelecem os §§ 2º e 5º do art. 198 da IN RFB nº 1700, de 2017, abaixo transcrito.

Art. 198 (...)

(...)

§ 2º As doações e subvenções de que trata o caput serão tributadas caso não seja observado o disposto no § 1º ou seja dada destinação diversa da que está prevista no caput, inclusive nas hipóteses de:

(...)

§ 5º O valor que constituir exclusão na parte A (...) do e-Lacs, em decorrência do disposto no caput, será controlado na parte B, para ser adicionado quando descumpridas as condições previstas neste artigo.

30. Sendo assim, tanto para o IRPJ quanto para a CSLL, teremos a destinação das receitas reconhecidas em razão do AFRMM para a reserva de incentivos fiscais de que trata o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976; no entanto, a livre movimentação dos recursos nela registrados e, conseqüentemente, a sua não tributação, observará regras distintas, incomunicáveis, para o IRPJ e para a CSLL. Desta forma, caso a consulente decida, por exemplo, distribuir dividendos relativos a reservas que estejam livres para fins do IRPJ (em decorrência de ter feito no e-Lacs adições referentes a excessos de depreciações), para fins da CSLL, entretanto, ela deverá fazer no e-Lacs uma adição por descumprimento das condições previstas no art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014.

(Destaque nosso)

8. Apesar de toda a argumentação apresentada pela Consulente no sentido de que as normas aplicáveis ao AFRMM seriam válidas tanto para a determinação da base de cálculo do IRPJ quanto para a determinação da base de cálculo da CSLL, tal entendimento não encontra guarida na legislação.

9. O parágrafo único do art. 6º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, que instituiu a CSLL, não se aplica à apuração da base de cálculo deste tributo, mas tão somente à administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo a ele relativos. Veja-se o texto abaixo:

Art. 6º A administração e fiscalização da contribuição social de que trata esta lei compete à Secretaria da Receita Federal.

Parágrafo único. Aplicam-se à contribuição social, no que couber, as disposições da legislação do imposto de renda referente à administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo.

(grifou-se)

10. Observe-se que não há previsão, nas normas instituidoras da CSLL, de que adições ou exclusões criadas especificamente para o IRPJ possam ser aplicadas para a apuração da base de cálculo dessa contribuição. Tal interpretação decorre não somente da norma do parágrafo único do art. 6º da Lei nº 7.689, de 1988, como também das normas específicas de apuração de sua base de cálculo estabelecidas pelo art. 2º, § 1º, da mesma lei. Veja-se:

Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

- a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;*
- b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço;*
- c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela:** (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

2 - adição do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

5 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de participações societárias em pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil que tenham sido computados como receita; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

6 - exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base. (Incluído pela Lei nº 8.034, de 1990)

§ 2º No caso de pessoa jurídica desobrigada de escrituração contábil, a base de cálculo da contribuição corresponderá a dez por cento da receita bruta auferida no período de 1º janeiro a 31 de dezembro de cada ano, ressalvado o disposto na alínea b do parágrafo anterior.

(destacou-se)

11. Desta forma, tem-se que a Lei nº 7.689, de 1988, definiu expressamente a forma de apuração da base de cálculo da CSLL e estabeleceu que as normas do IRPJ aplicam-se à CSLL apenas em relação às hipóteses de administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo, não se estendendo a toda e qualquer alteração nas normas de depreciação e, especificamente, com relação às normas do AFRMM, que, conforme art. 68 da Lei nº 4.506, de 1964, aplicam-se exclusivamente ao IRPJ.

12. Por fim, a Consultante pretende sustentar que os dispositivos relativos ao tratamento tributário concernente ao AFRMM para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ devem ser utilizados para a determinação da base de cálculo da CSLL, em função das normas do art. 57, §§ 15 e 16, da Lei nº 4.506, de 1964, combinado com o art. 50, da Lei nº 12.973, de 2014. Passa-se a transcrever os dispositivos e, em seguida, à sua análise:

Lei nº 4.506, de 30 de novembro 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.

(...)

§ 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) (Vigência)

§ 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)

Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014

*Seção XXIII**Contribuição Social sobre o Lucro Líquido*

Art. 50. Aplicam-se à apuração da base de cálculo da CSLL as disposições contidas nos arts. 2º a 8º, 10 a 42 e 44 a 49. (Vigência)

§ 1º Aplicam-se à CSLL as disposições contidas no art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, devendo ser informados no livro de apuração do lucro real:

I - os lançamentos de ajustes do lucro líquido do período, relativos a adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária;

II - a demonstração da base de cálculo e o valor da CSLL devida com a discriminação das deduções, quando aplicáveis; e

III - os registros de controle de base de cálculo negativa da CSLL a compensar em períodos subsequentes, e demais valores que devam influenciar a determinação da base de cálculo da CSLL de período futuro e não constem de escrituração comercial.

§ 2º Aplicam-se à CSLL as disposições contidas no inciso II do caput do art. 8º-A do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, exceto nos casos de registros idênticos para fins de ajuste nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL que deverão ser considerados uma única vez.

13. Ao contrário do que pretende a Consulente, a interpretação conjunta das regras acima apresentadas não determina a incidência das normas de contabilização e tributação do AFRMM, instituídas pela Lei nº 4.506, de 1964 exclusivamente para o IRPJ, para aplicação na apuração da base de cálculo da CSLL.

14. Os dispositivos da Lei nº 4.506, de 1964, aplicam-se apenas ao IRPJ, conforme foi publicada. Para que estas mesmas normas e, em consequência, as que determinam o tratamento tributário do adicional de depreciação a ser adicionado na contabilidade para fins de IRPJ, fossem estendidas à contabilização e apuração da base de cálculo da CSLL, deveria existir regra específica determinando que todas as normas relativas à apuração e tratamento tributário do AFRMM deveriam ser aplicadas para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição.

15. Não existe norma alguma nesse sentido, e, ademais, o art. 50, da Lei nº 12.973, de 2014, alcança apenas e tão somente os dispositivos nele informados, não se estendendo às normas do AFRMM, que, por seu turno, tem legislação específica e apartada das normas da Lei nº 12.973, de 2014, conforme destacado nos itens 19 e 20, da Solução de Consulta Cosit nº 40, de 2022, já transcritos acima.

16. Conclui-se no sentido de que devem permanecer os fundamentos e conclusões formulados na Solução de Consulta Cosit nº 40, de 2022, à qual esta é vinculada.

CONCLUSÃO

17. Diante do exposto, soluciona-se a presente consulta respondendo à consulente que:

- a) Está incorreto o entendimento da Consulente. As normas da Lei nº 4.506, de 1964, aplicam-se apenas para o IRPJ, não estendendo os seus efeitos para a apuração da base de cálculo da CSLL, ante a inexistência de norma específica neste sentido, haja vista que a norma do art. 50, da Lei nº 12.973, de 2014, aplica-se tão somente aos dispositivos nele mencionados;
- b) Segundo questionamento prejudicado em razão da negativa ao primeiro questionamento;
- c) Terceiro questionamento prejudicado em razão de não ter ocorrido alteração no entendimento da RFB;
- d) Não se aplica o Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 4, de 25 de novembro de 2022, ao presente caso, visto que não houve alteração no entendimento da RFB. Desde sempre o entendimento da Receita Federal é o apresentado na Solução de Consulta Cosit nº 40, de 2022, segundo o qual as normas que tratam do IRPJ não se estendem à CSLL se não houver legislação específica neste sentido, o que não ocorre no presente caso. Este entendimento se coaduna com as normas da Lei nº 7.689, de 1988.

18. Esta Solução de Consulta é vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 40, de 2022, nos termos dos arts. 29, III, e 34 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021.

É o entendimento. Encaminhe-se para procedimento próprio.

Assinatura digital

ABEL NUNES DE OLIVEIRA NETO

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

ORDEM DE INTIMAÇÃO

De acordo. Com base nos arts. 29, inciso III, e 34 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, declaro a vinculação do presente decisório com a Solução de Consulta Cosit nº 40, de 2022, que, por brevidade de causa, constitui parte integrante, inseparável e complementar deste ato, para todos os efeitos legais, como se nele estivesse inteiramente reproduzida.

Esta solução não desafia recurso ou pedido de reconsideração, nos termos do art. 48, § 3º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, do art. 58 do Decreto nº 70.235, de 1972, do art. 95, § 1º, do Decreto nº 7.574, de 2011, e do art. 32 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021.

Nada obstante, informa-se que desta decisão cabe a interposição de recurso especial, sem efeito suspensivo, e de representação de divergência, nos termos do art. 48, §§ 3º e 5º a 10, da Lei nº 9.430, de 1996, dos arts. 101 e 102 do Decreto nº 7.574, de 2011, e dos arts. 32, 35 a 37 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, bem como no caso de existência de despacho decisório de ineficácia

de consulta sobre a mesma matéria, fundado em fato definido ou declarado em disposição literal de lei, ou em fato disciplinado em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes da apresentação do feito.

Publique-se. Registre-se. Intime-se.

Assinatura digital

FLÁVIO OSÓRIO DE BARROS

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Chefe da SRRF04/Disit