



Solução de Consulta nº 152 - Cosit

Data 14 de maio de 2019

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

DEPRECIÇÃO ACELERADA. DIFERENÇA DEPRECIÇÃO CONTÁBIL E FISCAL. AJUSTE NOS LIVROS FISCAIS.

A diferença existente entre os valores da depreciação contábil e os valores da depreciação acelerada em função da utilização dos bens móveis em mais de um turno diário deve ser ajustada diretamente nos livros fiscais.

Dispositivos Legais: Lei nº 6.404, de 1976, art. 183, § 3º, II; Lei 4.506, de 1964, art. 57, §§ 15 e 16; IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 124, §§ 4º e 5º; PN Cosit nº 1, de 2011.

Relatório

A consulente, pessoa jurídica de direito privado, com ramo de atividade relativo a afretamento de embarcações próprias para operações de exploração de petróleo ou qualquer outra atividade marítima, com ou sem tripulação, em navegação de apoio marítimo e portuário, formula consulta à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) acerca da interpretação da legislação tributária federal.

2. Afirma que adquire embarcações para integrarem seu ativo imobilizado, registrando-as em sua contabilidade como custo ou despesa operacional mediante a aplicação da taxa anual de depreciação sobre o custo de aquisição e informa que, com base na Instrução Normativa (IN) SRF nº 162, de 31 de dezembro de 1998, e no Anexo III da IN RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, tais embarcações estariam sujeitas à depreciação fiscal em 20 anos, à taxa de 5% ao ano, já que se enquadrariam no código da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) 8906. Cita a existência de previsão para que se adote taxa divergente dessa, caso a vida útil econômica estimada das embarcações divergisse da prevista na IN e entende que, nesse caso, deveria proceder à exclusão das diferenças diretamente na Parte B do e-

Lalur e no e-Lacs, nos termos do art. 40 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, e o art. 124 da IN RFB nº 1.700, de 2017.

3. Declara, que suas embarcações são utilizadas em três turnos de oito horas, fazendo jus à depreciação acelerada por turnos, também conhecida como depreciação acelerada contábil, prevista no art. 312 do Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR), Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. Nesse sentido, a quota de depreciação poderia ser multiplicada pelo fator 2 e o prazo de depreciação seria reduzido para 10 anos.

4. No entanto, entende que a Lei nº 12.973, de 2014, e a IN RFB nº 1.700, de 2017, não previram qual seria o tratamento da diferença entre a depreciação contábil, que coincidiria com a taxa fiscal determinada pela IN RFB nº 1.700, de 2017 (20 anos), e a depreciação acelerada por turnos, prevista no art. 312 do RIR/99 (10 anos). Dessa forma, apresenta dúvida se o procedimento de realizar o ajuste da diferença entre a depreciação contábil e a depreciação acelerada por turnos diretamente no e-Lalur estaria correto.

5. Por fim, apresenta os questionamentos a seguir:

- Está correto o entendimento externado pela Consulente no sentido de tratar, após o advento da Lei nº 12.973/2014, a depreciação acelerada por turnos (artigo 312 do RIR/99) da mesma forma que são tratados os ajustes relativos às diferenças existentes entre a taxa de depreciação fiscal e a depreciação contábil, ou seja, ajustando a diferença entre a taxa de depreciação acelerada por turnos (10 anos) e a depreciação contábil (20 anos) diretamente no e-LALUR, conforme determinam o art. 40 da Lei nº 12.973/2014 e o art. 124 da IN RFB nº 1.700/2017?

- Sendo negativa a resposta, como deveria então ser registrada essa diferença que deflui da depreciação por turnos (artigo 312 do RIR/99) e sua comparação com a depreciação das embarcações para fins fiscais (taxas divulgadas pela IN RFB nº 1.700/2017, que no caso concreto, coincidem com a contábil)?

Fundamentos

6. Cumpre esclarecer que o processo de consulta tem como objetivo a interpretação da legislação tributária, não se prestando a confirmar ou infirmar determinada situação jurídico-tributária da consulente, ficando sob sua inteira responsabilidade a verificação do fato concreto e a correta aplicação do entendimento proferido em solução da consulta.

7. Os questionamentos apresentados se referem ao tratamento fiscal dado às diferenças entre os valores de depreciação contábil e de depreciação acelerada em função da utilização dos bens móveis em mais de um turno diário.

8. A depreciação acelerada por turnos de utilização citada pela consulente, antigamente prevista no art. 312 do RIR, de 1999, atualmente revogado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, cujo Anexo constitui o novo Regulamento do Imposto

sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza –RIR/2018, é conhecida também como depreciação acelerada contábil, já que anteriormente à adoção dos novos critérios contábeis estabelecidos pelas Leis nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e nº 11.941, de 27 de maio de 2009, a referida depreciação, que decorre do uso intensivo da máquina ou equipamento, era registrada na escrituração contábil e refletia diretamente na apuração do Lucro Real, sem qualquer ajuste nos livros fiscais.

RIR/1999

Art. 312. Em relação 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, de 1958, art. 69):

I - um turno de oito horas - 1,0;

II - dois turnos de oito horas - 1,5;

III - três turnos de oito horas - 2,0.

Parágrafo único. O encargo de que trata este artigo será registrado na escrituração comercial.

RIR/2018

Depreciação acelerada

Art. 323. Em relação 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, de 1958, art. 69):

I - um turno de oito horas - um inteiro;

II - dois turnos de oito horas - um inteiro e cinco décimos; e

III - três turnos de oito horas - dois inteiros.

9. No entanto, a partir da adoção dos novos critérios contábeis foi estabelecido um novo tratamento contábil para a depreciação. As Leis nº 11.638, de 2007, e nº 11.941, de 2009, alteraram a redação do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, restando determinado que a companhia efetuasse periodicamente análise sobre a recuperação dos valores registrados no imobilizado, de modo a serem revisados e ajustados os critérios utilizados para determinação da vida útil econômica estimada e para cálculo da depreciação.

Art. 183 (...)

(...)

§ 3º A companhia deverá efetuar, periodicamente, análise sobre a recuperação dos valores registrados no imobilizado e no intangível, a fim de que sejam: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

(...)

II – revisados e ajustados os critérios utilizados para determinação da vida útil econômica estimada e para cálculo da depreciação, exaustão e amortização. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

10. O Parecer Normativo (PN) da Coordenação-Geral de tributação (Cosit) nº 1, de 29 de julho de 2011, esclarece bem essa mudança contábil em seus parágrafos 16 a 18:

16. Até dezembro de 2007, a regra de registro da depreciação limitava-se ao disposto no § 2º do art. 183, que estabelecia que a diminuição do valor dos elementos do ativo imobilizado seria registrada periodicamente nas contas de depreciação, quando correspondesse à perda do valor dos direitos que têm por objeto bens físicos sujeitos a desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência.

17. Com a introdução do § 3º no art. 183 da Lei nº 6.404, de 1976, a contabilidade estabeleceu um novo tratamento para a depreciação com base em sua "vida útil econômica estimada". O Pronunciamento Técnico nº 27, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), que trata do ativo imobilizado, define a vida útil para fins contábeis como "o período de tempo durante o qual a entidade espera utilizar o ativo; ou o número de unidades de produção ou de unidades semelhantes que a entidade espera obter pela utilização do ativo".

18. Conforme a nova regra contábil, a empresa deve avaliar o período de tempo em que pretende manter o bem e estimar o seu valor residual para obter a taxa de depreciação. (grifos nossos)

11. O PN Cosit nº 1, de 2011, explica que a depreciação na norma tributária é baseada essencialmente no prazo de desgaste físico do bem, enquanto que a depreciação contábil, a partir da aprovação do Pronunciamento Técnico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) nº 27, em 26/06/2009, tem como base o tempo que o bem gerará benefícios econômicos para a empresa. Em relação ao valor do bem que estará sujeito à aplicação da taxa de depreciação, o referido Parecer destaca como diferença que pela regra tributária a taxa de depreciação incide sobre o custo de aquisição dos bens depreciáveis, enquanto a regra contábil exige que seja estipulado um valor residual, desse modo, o valor depreciável seria aquele valor deduzido do valor residual. Ou seja, a depreciação contábil atual não condiz com os critérios para cálculo da depreciação fiscal definida pelas taxas estabelecidas na IN RFB nº 1.700, de 2017.

12. As diferenças entre os valores da depreciação contábil e da depreciação fiscal devem ser ajustadas nos livros fiscais, com base no art. 57, §§ 15 e 16 da Lei 4.506, de 30 de novembro de 1964, com redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014, e art. 124, §§ 4º e 5º da IN RFB nº 1.700, de 2017. Ou seja, caso a quota de depreciação contábil seja menor que a quota de depreciação fiscal, a diferença deve ser excluída do lucro líquido na apuração do lucro real, com registro na parte B do e-Lalur e do e-Lacs para, 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 relativo ao custo de aquisição do bem, o valor da depreciação registrado na escrituração comercial ser adicionada ao lucro líquido para fins de determinação do lucro real e do resultado ajustado, com a respectiva baixa na parte B do e-Lalur e do e-Lacs.

Lei nº 4.506/1964

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.

(...)

§ 3º A administração do Imposto de Renda publicará periodicamente o prazo de vida útil admissível a partir de 1º de janeiro de 1965, em condições normais ou médias, para cada espécie de bem, ficando assegurado ao contribuinte o direito de computar a quota efetivamente adequada às condições de depreciação dos seus bens, desde que faça a prova dessa adequação, quando adotar taxa diferente.

(...)

§ 6º Em qualquer hipótese, o montante acumulado, das cotas de depreciação não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem, atualizado monetariamente.

(...)

§ 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) (Vigência)

IN RFB nº 1.700/2017

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.

§ 1º O prazo de vida útil admissível é aquele estabelecido no Anexo III desta Instrução Normativa, ficando assegurado ao contribuinte o direito de computar a quota efetivamente adequada às condições de depreciação dos seus bens, desde que faça prova dessa adequação quando adotar taxa diferente.

(...)

§ 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.

13. A partir das mudanças nos critérios contábeis e tendo em vista a inexistência no CPC nº 27 da hipótese de registro contábil da depreciação acelerada por turnos, ela passou a ser registrada apenas para fins fiscais. Dessa forma, a diferença existente entre os valores da depreciação acelerada por turnos registrada para fins fiscais e da depreciação contábil deve seguir as mesmas normas de registro para a diferença entre a depreciação contábil e a baseada nas taxas fiscais, ou seja, deve a consultante ajustar tais valores diretamente no e-Lalur. Esse entendimento, já foi exposto pela RFB por meio da resposta à pergunta nº 057 do Capítulo VIII do Perguntas e Respostas da Pessoa Jurídica 2018, presente no sítio da RFB¹:

057 Quais as espécies de depreciação acelerada existentes?

Há duas espécies de depreciação acelerada:

a) a reconhecida e registrada contabilmente, relativa à depreciação acelerada dos bens móveis, resultante do desgaste pelo uso em regime de operação superior ao normal, calculada com base no número de horas diárias de operação (turnos de trabalho); e

*☒ Em decorrência do advento do CPC 27, no qual não há o reconhecimento desta hipótese de contabilização na escrituração comercial, a **aceleração por turnos de trabalho deve ser reconhecida apenas para fins fiscais**, incidindo sob as quotas de depreciação admitidas fiscalmente e **deverão ser ajustadas no e-lalur, caso necessário (na hipótese de divergirem da taxa contábil)**;*

b) a relativa à depreciação acelerada incentivada, considerada como benefício fiscal e reconhecida, apenas, pela legislação tributária, para fins da apuração do lucro real, sendo registrada no Lalur, sem qualquer lançamento contábil.

(grifos nossos)

Conclusão

14. Com base no disposto acima responde-se à Consultante que a diferença existente entre os valores da depreciação contábil e os valores da depreciação acelerada em função da utilização dos bens móveis em mais de um turno diário, registrada atualmente apenas para fins fiscais, deve ser ajustada diretamente nos livros fiscais, nos termos do art. 124 §§ 4º e 5º da IN RFB nº 1.700, de 2017.

¹ <http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/ecf-escrituracao-contabil-fiscal/perguntas-e-respostas-pessoa-juridica-2018>

Assinado digitalmente
Mirella Figueira Canguçu Pacheco
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotir.

Assinado digitalmente
Milena Rebouças Nery Montalvão
Auditora-Fiscal da RFB - Chefe da Disit05

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit, para aprovação.

Assinado digitalmente
Fábio 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 à consulente.

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