



Receita Federal

Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil
da 6ª RF

SRRF06/Disit

Fls. 26

Solução de Consulta nº 139 - SRRF06/Disit

Data 26 de novembro de 2010

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

REGIME NÃO CUMULATIVO. MANUTENÇÃO E REPAROS EM EDIFICAÇÕES ALUGADAS. Por não serem benfeitorias, não geram direito a crédito de Cofins no regime não cumulativo despesas correntes não indenizáveis com manutenção e reparos de imóveis alugados para fins comerciais cuja necessidade se deve ao uso regular da edificação e que acrescem vida útil ao imóvel igual ou inferior a um exercício.

Dispositivos Legais: art. 3º, §1º, III, da Lei nº 10.833, de 2003.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

REGIME NÃO CUMULATIVO. MANUTENÇÃO E REPAROS EM EDIFICAÇÕES ALUGADAS. Por não serem benfeitorias, não geram direito a crédito de contribuição para o PIS/Pasep no regime não cumulativo despesas correntes não indenizáveis com manutenção e reparos em imóveis alugados para fins comerciais cuja necessidade se deve ao uso regular da edificação e que acrescem vida útil ao imóvel igual ou inferior a um exercício.

Dispositivos Legais: art. 3º, §1º, III, da Lei nº 10.637, de 2002.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

DESPESA OPERACIONAL DEDUTÍVEL. A pessoa jurídica que adota o lucro real para o IRPJ pode deduzir as despesas operacionais correntes admitidas na apuração do lucro real na apuração da CSLL.

Dispositivos Legais: Instrução Normativa nº 11, de 1996, art. 52.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

DESPESA OPERACIONAL. IMÓVEIS ALUGADOS PARA FINS COMERCIAIS. DESPESAS COM MANUTENÇÃO E REPAROS. Na apuração da lucro real, a pessoa jurídica que exerce atividade comercial em imóveis alugados pode deduzir despesas correntes a seu cargo com manutenção e conservação desses estabelecimentos comerciais que acrescem vida útil ao imóvel igual ou inferior a um exercício e cuja necessidade se deve ao uso regular da edificação.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, III; Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000, de 1999), artigos 247, 248, 299, 346, §3º; Parecer Normativo CST nº 104, de 1975.

Relatório

A pessoa jurídica, que exerce a atividade de comércio varejista de artigos de supermercado, apresenta consulta sobre interpretação da legislação tributária na forma da IN RFB nº 740, de 2007.

A empresa tem despesas não indenizáveis com manutenção e conservação dos imóveis alugados em que estão instalados seus estabelecimentos, as quais não acrescem vida útil superior a um ano nem geram benefícios por mais de um exercício fiscal. Na sua opinião, essas despesas poderiam ser deduzidas do cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e gerariam créditos de contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, em função do disposto no art. 346 do Decreto nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda –RIR/99), e nos artigos 3º, §1º, III, da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003.

Sua conclusão deve-se ao pressuposto de que interpretação analógica do art. 346 do RIR/99, que autoriza amortizar custos de construções e benfeitorias em imóveis locados quando contribuem para a formação de resultado de mais de um período de apuração, autorizaria deduzir do cálculo do IRPJ e CSLL dispêndios com manutenção e conservação de imóveis de terceiros que acrescem vida útil inferior a um ano ou inaproveitáveis em mais de um exercício fiscal. Essa possibilidade o habilitaria a creditar-se dos valores despendidos no cálculo de contribuição para o PIS/Pasep e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

Fundamentos

O relato indica que a pessoa jurídica apura o IRPJ pelo lucro real, o que implicou a adoção do regime não cumulativo para a contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins (art. 60 da Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002; art. 2º da Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004).

A base de cálculo do IRPJ no lucro real é apurada mediante a observância do art. 247 do RIR/99:

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).

§1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 37, §1º).

§2º Os valores que, por competirem a outro período de apuração, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do período de

apuração, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período de apuração competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente, observado o disposto no parágrafo seguinte (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, §4º).

§3º Os valores controlados na parte "B" do Livro de Apuração do Lucro Real-LALUR, existentes em 31 de dezembro de 1995, somente serão atualizados monetariamente até essa data, observada a legislação então vigente, ainda que venham a ser adicionados, excluídos ou compensados em períodos de apuração posteriores (Lei nº 9.249, de 1995, art. 6º).

A apuração do lucro líquido precede a determinação do lucro real, e deve ser feita mediante a observância das leis comerciais. Seu conceito está no art. 248 do RIR/99:

Art.248. O lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional (Capítulo V), dos resultados não operacionais (Capítulo VII), e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, §1º, Lei nº 7.450, de 1985, art. 18, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 4º).

As despesas operacionais passíveis de serem deduzidas na determinação do lucro líquido e, como decorrência, do lucro real, são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa, intrinsecamente relacionadas com a produção ou comercialização dos bens e serviços, conforme art. 299 do RIR/99:

Art.299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, §1º).

§2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, §2º).

§3ºO disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

A dúvida da consultante se concentra nas despesas com vida útil igual ou inferior a um exercício, o que se justifica em face de haver regras próprias para despesas que resultem em aumento da vida útil superior a um ano (art. 324 e 346 do RIR/99).

Segundo o Parecer Normativo CST nº 104, de 1975, nos casos de meras despesas com conservação e reparos correntes em imóvel alugado, com vida útil igual ou inferior a um exercício, tais como pinturas de prédios, os custos respectivos podem ser levados diretamente às contas de resultado, como despesas operacionais que efetivamente são. Legislação posterior condicionou a aceitação da despesa a ser o imóvel intrinsecamente relacionado com a produção ou comercialização dos bens e serviços (art. 346, §3º do RIR/99).

Art.346. Serão admitidas, como custo ou despesa operacional, as despesas com reparos e conservação de bens e instalações destinadas a mantê-los em condições eficientes de operação (Lei nº 4.506, de 1964, art. 48).

(...)

§3º Somente serão permitidas despesas com reparos e conservação de bens móveis e imóveis se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso III).

Conclui-se que para as despesas com manutenção e conservação dos imóveis alugados serem integralmente dedutíveis na determinação do lucro real devem satisfazer as condições de: o imóvel ser intrinsecamente relacionado com a produção ou comercialização dos bens e serviços; as despesas se referirem a reparos, conservação do imóvel; terem vida útil igual ou inferior a um exercício; estarem os pagamentos comprovados por documentos hábeis e idôneos a atestar a sua natureza, a identidade do beneficiário, a quantidade, o valor da operação etc, ou seja, devem ter sido comprovadamente suportadas pela pessoa jurídica.

Sobre esse assunto, vale reproduzir orientação divulgada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil em seu sítio da internet (passos: Perguntas e Respostas/DIPJ2010-Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica/IRPJ – Lucro Operacional):

022 Quais são as despesas operacionais dedutíveis na determinação do lucro real?

As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa, intrinsecamente relacionadas com a produção ou comercialização dos bens e serviços.

Excluem-se desse conceito os dispêndios representativos de inversões ou aplicações de capital e aqueles expressamente vedados pela legislação fiscal.

Essas despesas operacionais devem, ainda, estar devidamente suportadas por documentos hábeis e idôneos a comprovarem a sua natureza, a identidade do beneficiário, a quantidade, o valor da operação etc.

Atendidas as condições para as despesas serem deduzidas na apuração do lucro real, será possível deduzi-la na apuração do valor a pagar de CSLL, conforme dispõe o *caput* do art. 52 da Instrução Normativa SRF nº 11, de 1996:

Art. 52. *Aplicam-se à contribuição social sobre o lucro as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, observadas as alterações previstas na Lei nº 9.249, de 1995.*

(...)

A possibilidade de crédito de contribuição para o PIS/Pasep e Cofins no regime não cumulativo está restrita às hipóteses expressamente previstas na legislação. Esse entendimento está expresso nos itens 26 e 27 da Solução de Consulta Cosit nº 27, de 2008:

*26. Os elementos que dão direito a crédito para a Contribuição para o PIS/Pasep e para a Cofins são os que foram selecionados pelo legislador, e que estão exaustivamente listados (hipóteses *numerus clausus* e não meramente exemplificativas) nos artigos que tratam dos créditos das leis que regem estas contribuições. Logo, após comprovar que determinado item enquadra-se em alguma das hipóteses legais de crédito, sobre o valor desse item aplicam-se os percentuais de 1,65% e 7,6% (semelhantes às alíquotas desses tributos) e obtêm-se os valores que devem ser descontados.*

27. Como decorrência da precisão de expressa enumeração legal, deriva que não enseja crédito todo e qualquer custo, ainda que necessário à atividade da pessoa

jurídica. Assim, aspectos atinentes à necessidade de determinado custo ou despesa para o desempenho das atividades da pessoa jurídica não constituem parâmetro para avaliar se tais encargos geram ou não direito a crédito.

É possível aproveitar créditos referentes a edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros cujo custo foi suportado pela locatária (art. 3º, VII, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003). Benfeitorias são melhoramentos promovidos em um prédio com vistas a preservá-lo, torná-lo mais útil ou mais agradável, sendo que as realizadas em prédio alheio podem ser ou não indenizáveis. Na categoria de benfeitorias indenizáveis estão as benfeitorias necessárias, cuja realização visa a conservação do prédio, sem as quais este se arruinaria, assim como as benfeitorias úteis, que promovem aumento ou enriquecimento do prédio em relação ao seu uso (Vocabulário Jurídico, De Plácido e Silva). Despesas não indenizáveis com manutenção e reparos correntes, exigidas em função do uso regular da edificação, cuja vida útil é igual ou inferior a um exercício, não são melhoramentos que impedem a deterioração do prédio, nem que aumentam ou enriquecem o uso do prédio. Por não serem benfeitorias, essas despesas não geram direito a crédito de contribuição para o PIS/Pasep e Cofins.

Conclusão

Diante do exposto, concluo que:

a) são consideradas despesas operacionais para fins de cálculo do lucro real as despesas correntes suportadas pela pessoa jurídica com manutenção e conservação de imóveis alugados cuja necessidade se deve ao uso regular da edificação na atividade comercial exercida pela pessoa jurídica, que acrescem vida útil igual ou inferior a um exercício, contanto que comprovadas por documentos hábeis e idôneos que atestam a sua natureza, a identidade do beneficiário, a quantidade, o valor da operação etc;

b) a pessoa jurídica que adota o lucro real para o IRPJ pode deduzir as despesas correntes admitidas na apuração do lucro real na apuração da CSLL;

c) não são benfeitorias, portanto, não geram direito a crédito de contribuição para o PIS/Pasep e Cofins no regime não cumulativo, despesas correntes não indenizáveis com manutenção e reparos de imóveis alugados, cuja necessidade se deve ao uso regular da edificação na atividade comercial e que acrescem vida útil igual ou inferior a um exercício ao imóvel.

À consideração superior,

Maria Elisa Bruzzi Boechat
Auditora Fiscal da Receita Federal do Brasil

Ordem de Intimação

Aprovo o parecer e a conclusão propostos.

Dê-se ciência desta Solução de Consulta.

[...]

Na forma do disposto no art. 48 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, os processos administrativos de Consulta são solucionados em instância única, não comportando recurso de ofício ou voluntário à presente solução de consulta. 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 2 de maio de 2007, art. 16.

Belo Horizonte, 26 de novembro de 2010.

ROBERTO DOMINGUES DE MORAES

Chefe Substituto da SRRF06/Disit.

Competência delegada pela Portaria SRRF nº 212/2009 (DOU de 16/04/09)