



Solução de Consulta nº 115 - Cosit

Data 31 de agosto de 2018

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

Assunto: Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ

LUCRO REAL. REPARAÇÃO PATRIMONIAL. INCIDÊNCIA

Devem ser computadas no Lucro Real da pessoa jurídica locadora de imóvel as parcelas contratuais pagas pela locatária com a finalidade de permitir à locadora efetuar a manutenção/reparo do imóvel locado.

Dispositivos Legais: Código Tributário Nacional, art. 43; Lei nº 4.506, de 1964, art. 48; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

RESULTADO DO EXERCÍCIO. REPARAÇÃO PATRIMONIAL. INCIDÊNCIA.

Devem ser computadas no resultado do exercício da pessoa jurídica locadora de imóvel as parcelas contratuais pagas pela locatária com a finalidade de permitir à locadora efetuar a manutenção/reparo do imóvel locado.

Dispositivos Legais: Lei nº 7.689, de 1988; Lei nº 8.981, de 1995, art. 57.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

NÃO CUMULATIVIDADE. REPARAÇÃO PATRIMONIAL. INCIDÊNCIA.

No regime de apuração não cumulativa, sujeitam-se à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep apurada por pessoa jurídica locadora de imóvel as parcelas contratuais pagas pela locatária com a finalidade de permitir à locadora efetuar a manutenção/reparo do imóvel locado.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

NÃO CUMULATIVIDADE. REPARAÇÃO PATRIMONIAL.
INCIDÊNCIA.

No regime de apuração não cumulativa, sujeitam-se à incidência da Cofins apurada por pessoa jurídica locadora de imóvel as parcelas contratuais pagas pela locatária com a finalidade de permitir à locadora efetuar a manutenção/reparo do imóvel locado.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º.

Relatório

A pessoa jurídica, acima identificada, que possui como ramo de atividade, dentre outros, o aluguel de imóveis próprios e a gestão da propriedade imobiliária, apresenta consulta à legislação tributária federal, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

2. Afirma que apura o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) com base no Lucro Real e que adota o regime de apuração não cumulativa para a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins.

3. Nos contratos em que celebra como locadora, estabelece cláusula na qual exige que o locatário, ao fim do contrato, restitua o bem nas condições que o recebeu, reparando eventual dilapidação. Todavia, em caso específico, celebrou a avença com cláusula em que o locatário deveria pagar, ao término da relação locatícia, determinado montante em pecúnia, restando à consulente, com tal verba, executar os serviços bastantes ao retorno do imóvel ao seu estado inicial. Haveria, assim, reparação de danos patrimoniais, que foi contabilizada e oferecida à tributação.

4. Entende a consulente, contudo, que tais verbas não acresceram riqueza nova ao seu patrimônio, nem foram aptas a gerar receita ou faturamento: haveria, apenas, recepção de valores aptos a restituírem os bens ao seu *status quo ante*. Seriam reparados os danos emergentes, redundantes da dilapidação de seu patrimônio, por força de responsabilidade civil dos locatários. Inexistiria, pois, relação jurídico-tributária que sujeitasse tais valores à incidência dos tributos supra referidos.

5. Ato contínuo, elenca suas razões:

5.1. Quanto ao IRPJ, de conformidade com o inc. IV do art. 153 da Constituição Federal (CF), somente incidiria sobre “renda e proventos de qualquer natureza”, assim entendidos como acréscimos patrimoniais;

5.2. Idem para a CSLL, nos termos do art. 195 da CF e do art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, que prevê ser a base da contribuição “o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda”, conceito que seria atrelado ao auferimento de riqueza nova;

6. Quanto à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, entende a consulente que as receitas sob exame não se submeteriam à tributação, vez que os arts. 1º das Leis nº 10.637, de 2002; e 10.833, de 2003, só albergariam, para tal mister, as “novas receitas”, que acrescentassem ao conjunto de rendimentos da pessoa jurídica, em decorrência direta ou indireta das atividades por ela exercidas, fazendo parte de seu patrimônio. O entendimento é reforçado pelo fato de que tais leis excluem da base de cálculo das mencionadas contribuições valores que representem recuperação de créditos baixados como perda ou reversão de provisões, não representando ingresso de novas receitas.

7. Por fim, indaga se está correto seu entendimento “*de que valores recebidos dos seus Locatários, a título de indenização, no momento da rescisão ou encerramento do contrato de locação, para reparação dos danos causados aos imóveis locados de sua propriedade, não devem ser tributados IRPJ, CSLL, PIS e COFINS por não se enquadrarem na hipótese de incidência dos mesmos, já que não representam qualquer acréscimo ao seu patrimônio ou lucro, e tampouco receita ou faturamento*”.

Fundamentos

8. Cumpridos os requisitos de admissibilidade, conforme art. 24 da Instrução Normativa nº 1.396, de 2013, conheço da presente consulta.

9. Inicialmente, salienta-se que o processo de consulta sobre a interpretação da legislação tributária não se presta a ratificar informações ou classificações fiscais ou a atestar fatos declarados pela consulente, sendo as análises feitas com base nas afirmações apresentadas, reservando-se sempre à administração tributária o direito de, caso necessário, averiguar a realidade dos fatos.

10. Adiciona-se que o processo administrativo de consulta de que tratam os artigos 46 a 53 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972; os arts. 48 a 50 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996; os artigos 88 a 102 do Decreto n.º 7.574, de 29 de setembro de 2011, e a Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013, tem por objetivo esclarecer a aplicação, sobre fatos determinados, da legislação tributária e aduaneira relativa aos tributos administrados pela Receita Federal do Brasil (RFB).

11. A narrativa apresenta a aquisição de disponibilidade econômica cujo motivo alicerça-se na finalidade de restaurar o imóvel para restabelecer o estado de conservação original. Sobre tal descrição passamos a indicar a norma aplicável.

12. Em relação ao IRPJ, a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, o Código Tributário Nacional (CTN), art. 43, assim dispõe:

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Art. 43. **O imposto**, de competência da União, **sobre a renda** e proventos de qualquer natureza **tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:**

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - **de proventos de qualquer natureza**, assim entendidos os **acréscimos patrimoniais** não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. **(grifos nossos)**

13. Disso se extrai que não somente os produtos do capital ou do trabalho configuram hipótese de incidência do imposto, mas também os acréscimos patrimoniais de qualquer natureza. Portanto, os valores recebidos em função de qualquer um dos pressupostos anteriores – inclusive aqueles designados pelo vocábulo “indenizações” - poderão ser fatos geradores dessa imposição. Isso porque é a materialidade deles que define o instituto jurídico da parcela adquirida e não a sua denominação conforme se depreende do § 1º desse mesmo artigo.

14. Regra geral, as receitas decorrentes das atividades ou objetos principais da pessoa jurídica são tributáveis pelo IRPJ e pela CSLL *vis a vis* o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. Também é fato que os recebimentos elencados pela consultante decorrem de sua atividade principal, não encontrando óbice da sua subsunção a esse conceito.

15. No entanto, tal questão restou merecedora de tratamento legislativo minucioso para evidenciar a verdadeira renda e lucro que nasce de tal fato. A legislação especial do IRPJ que trata desse assunto é o seguinte art. 48 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

LEI Nº 4.506, DE 1964

Art. 48. Serão admitidas como custos ou despesas operacionais as despesas com reparos e conservação corrente de bens e instalações destinadas a mantê-los em condições eficientes de operação.

Parágrafo único. Se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes resultar aumento da vida útil prevista no ato de aquisição do respectivo bem, as despesas correspondentes, quando aquele aumento fôr superior a um ano, deverão ser capitalizadas, a fim de servirem de base a depreciações futuras.

16. A norma em questão é clara acerca da possibilidade de que gastos com reparos e conservação de bens – inclusive imóveis – reduzam diretamente a base de cálculo do IRPJ, caso em que o aumento da vida útil do bem é inferior a um ano, ou que se incorporem ao valor do próprio bem e reduza a base de cálculo do IRPJ na medida em que a vida útil se sepulta. Isso porque esses dispêndios efetivamente se incorporam aos bens na forma de aumento de seus valores ou reduzem o patrimônio do contribuinte.

17. Aplicando-se o mesmo raciocínio aos ganhos relacionados às contrapartidas contratuais da desvalorização de bens pelo uso de terceiros, aferir-se-ia que, quando estes realizam benfeitorias no patrimônio do locador, há acréscimo no capital do proprietário. Caso tais melhoramentos resultarem no aumento da vida útil do bem em período superior a um ano, eles deverão acrescer o valor do imóvel e servirem de base para as depreciações futuras.

18. Na hipótese de não haver valor a ser incorporado ao bem quando da benfeitoria realizada pelo locatário, não haveria que se falar de qualquer efeito patrimonial. Contudo, quando há o pagamento em função da restauração dos bens ao estado original, os efeitos divergem sensivelmente desses descritos mantendo a lógica a eles aplicáveis.

19. É certo que os gastos realizados pelo próprio proprietário ou reduzirão diretamente seu patrimônio na forma de despesas, ou reduzirão o patrimônio diferidamente na forma de depreciação. Seria ilógico que o montante auferido para custear tais gastos não acrescessem o patrimônio do proprietário, visto que sua realização o diminui: ora, se o montante dispendido será custo ou despesa, que razão haveria para seu auferimento não ser receita?

20. Se supormos que o valor recebido para custear os gastos nos bens imóveis são receitas, então eles poderiam ser tributados pelo IRPJ. Caso o contribuinte resolva não fazer qualquer benfeitoria no seu imóvel, ele manterá o valor, mas seu caixa terá crescido no montante desses recursos, evidenciando acréscimo patrimonial. Tal valor deve ser tributado na forma do IRPJ, visto que se adequa ao disposto no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

21. Caso o contribuinte realize as benfeitorias por um valor inferior à verba auferida, seu imóvel terá valorizado no montante efetivamente dispendido e haverá uma sobra de caixa, o que também evidencia acréscimo patrimonial. Caso o contribuinte dispenda valores maiores que os auferidos no seu bem, ele terá perdido patrimônio, o que evidencia decréscimo patrimonial. Ambos ganhos e perdas devem ser contrapostos para aferição do lucro real.

22. Adiciona-se que é da natureza do IRPJ sensibilizar sua base de cálculo conforme os acréscimos e decréscimos patrimoniais acima descritos ocorrerem. Conclui-se que, para evidenciar o efetivo ganho ou perda, as verbas em questão devem ser receitas do contribuinte, bem como seu dispêndio poderá ser seu custo ou sua despesa.

23. Outro caso é a verba proveniente de rescisão contratual prevista no art. 70 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, os quais se sujeitam a essa disposição específica.

24. Em relação à CSLL, o art. 2º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, e o art. 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, determinam que:

LEI Nº 7.689, DE 1988

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

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. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

25. Demonstra-se, portanto, que os argumentos descritos nos itens 14 a 22 aplicam-se integralmente à base de cálculo dessa contribuição *pari passu* ao que ocorre com a base de cálculo do IRPJ. Isso porque o resultado do exercício também é sensibilizado pelos ganhos ou perdas lá tratados.

26. No que pertine à Contribuição ao PIS/Pasep e à Cofins, vez que a consultante se declara obrigada à apuração não-cumulativa das contribuições sob análise, cabe a transcrição dos seguintes dispositivos:

LEI Nº 10.637, DE 2002

“Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 2º A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no caput e no § 1º. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas: (...)”

(Grifou-se).

LEI Nº 10.833, DE 2003

“Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 2º A base de cálculo da Cofins é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no caput e no § 1º. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas: (...)”

(Grifou-se)

27. Nos termos argumentados supra, o valor recebido pela consulente configura receita tributável da pessoa jurídica beneficiária, sujeitando-se à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

28. Deveras, essa incidência justifica-se também porque, sendo os gastos com a manutenção/reparação do imóvel locado suportados pela consulente, terá ela a possibilidade de apurar créditos da não cumulatividade das contribuições previstos na legislação (art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003), observados os requisitos para creditamento (não é o escopo desta Solução analisar tais requisitos).

29. Por outro lado, a legislação aplicável não prevê qualquer hipótese de exclusão da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins que dê suporte ao pleito da consulente no sentido de não ver incluídos entre as receitas tributáveis os valores referentes à reparação patrimonial decorrente de desgaste de objeto contratual.

30. Para esclarecer quaisquer dúvidas que ainda possam restar sobre esse ponto, salienta-se que os arts. 1º, §§ 3º, inc. V, alínea “b”, da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, autorizam a exclusão da base de cálculo quando da “recuperação dos créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas”. Vale dizer, são os créditos que a pessoa jurídica já havia originariamente lançado em contrapartida de receita, tendo sido posteriormente identificados como perda, pelo inadimplemento do devedor, e que venham, por fim, a ser recuperados.

31. Tal situação é absolutamente diversa daquela aventada pela consulente, visto que na hipótese legal já houve, no primeiro lançamento, registro contábil da receita, logo não há receita nova no advento da recuperação de tais créditos. Já a parcela recebida pela consulente é, de fato, receita nova, visto que não vinculada a qualquer crédito previamente existente.

Conclusão

32. Diante do exposto, responde-se à consulente que:

- a) devem ser computadas no Lucro Real (IRPJ) e no resultado do exercício (CSLL) apurados por pessoa jurídica locadora de imóvel as parcelas contratuais pagas pela locatária com a finalidade de permitir à locadora efetuar a manutenção/reparo do imóvel locado; e
- b) as parcelas acima referidas sujeitam-se à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime de apuração não cumulativa.

Assinado digitalmente
RAUL KLEBER GOMES DE SOUZA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

33. De acordo. Encaminhe-se aos Chefes da Dirpj e da Direi.

Assinado digitalmente
RONI PETERSON BERNARDINO DE BRITO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
(Delegação de Competência - Portaria RFB nº 657, de 26/04/2016 – DOU 27/04/2016)

34. De acordo. Encaminhe-se aos Coordenadores da Cotir e da Cotri.

Assinado digitalmente
GUSTAVO S. ROTUNNO A.L. DA ROSA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Dirpj

Assinado digitalmente
SANDRO DE VARGAS SERPA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Direi

35. De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit – Coordenação-Geral de Tributação para aprovação.

Assinado digitalmente
FÁBIO CEMBRANEL
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenadora da Cotir

Assinado digitalmente
OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JUNIOR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotri

Ordem de Intimação

36. Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

Assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit