

RENOVAÇÃO DO CONTRATO DE LOCAÇÃO E O TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DA AMORTIZAÇÃO DAS BENFEITORIAS EM IMÓVEIS DE TERCEIROS

Daniel Dix Carneiro

Mestre em Direito Internacional pela UERJ. Pós-graduado em Direito Tributário pela FGV e em Direito pela Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro (EMERJ). Bacharel em Direito pela UFF. Diretor da ABDF.

Bruno Nogueira Rebouças

Advogado e consultor tributário em São Paulo. Especialista em Direito e Processo Tributário pela PUC e em Direito Empresarial pela FGV.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Tratamento da norma contábil conferido ao ativo intangível 3 Distinção entre amortização e depreciação de benfeitorias 4 O tratamento contratual das benfeitorias em imóveis de terceiros 5 Exercício do direito de amortização do valor de bens construídos em imóveis de terceiros à luz da legislação tributária 6 Dos prazos para a amortização fiscal e contábil de gastos com benfeitorias feitas em imóveis de terceiros 7 Dos reflexos para a contribuição ao PIS e para a Cofins da amortização de gastos com benfeitorias em imóveis de terceiros 8 Conclusões 9 Referências.

RESUMO: Este texto aborda o tratamento contábil e tributário aplicável às benfeitorias que são realizadas em imóveis de terceiros decorrentes de contrato de locação – em especial nas situações em que a normativa contábil pode vir a conflitar com o que a legislação tributária prescreve, no que tange aos critérios para fins de amortização.

PALAVRAS-CHAVE: Normas contábeis. Direito tributário. Contrato de locação. Amortização das benfeitorias.

1 INTRODUÇÃO

O presente estudo se propõe a explorar, em maior teor de detalhes, o tratamento contábil e tributário aplicável às benfeitorias que são realizadas em imóveis de terceiros decorrentes de contrato de locação, notadamente naquelas

situações em que a normativa contábil pode, eventualmente, vir a conflitar com aquilo que prescreve a legislação tributária, no que tange aos critérios para fins de amortização.

Vale destacar, ainda, que tais benfeitorias, no âmbito de um hipotético contrato de locação ora idealizado, não estão sujeitas a qualquer cláusula de indenização ou direito de ressarcimento ao término do contrato por parte do locador, assim como não integram a remuneração (ou contraprestação) do aluguel devido pelo locatário, de forma a não se confundir com um mero custo ou despesa incorrida pelo locatário no decurso da vigência contratual.

Traçadas essas premissas, pretende-se conferir um enfoque específico ao instituto da **renovação contratual**, aplicável ao contrato de locação de bem imóvel, de forma a explorar potenciais divergências técnicas entre o regramento contábil – nacional e internacional – e a legislação fiscal que tratam da matéria, em especial, no que diz respeito à quota de amortização.

Nesse contexto, com as alterações advindas em decorrência da entrada em vigor da Lei n. 11.638/2007, notadamente no que se refere à adoção dos novos padrões e princípios contábeis para fins de balanço e apuração de resultado das sociedades, além da disciplina legal traçada por meio da Lei n. 12.973/2014, que veio a adaptar tais inovações à realidade tributária em âmbito nacional, passou-se a questionar, com isso, se ainda teriam força cogente as diretrizes fazendárias traçadas a partir do Parecer Normativo CST n. 210/1973, que determinava, tanto para fins contábeis como fiscais (de forma indiferente para ambos os casos), que a amortização de benfeitorias em imóveis de terceiros se desse no exato prazo do contrato de locação do imóvel, considerando que a vida útil do bem em si considerado (benfeitoria) fosse superior ao prazo contratual estipulado entre as partes.

Assim, postulados novos incorporados pela normativa contábil, como aquele que propugna a prevalência da **substância econômica sobre a forma**, por vezes aproximam; porém, noutras oportunidades, afastam o regramento fiscal daquele estabelecido pela contabilidade, até mesmo em função da finalidade pretendida pelas diferentes normas postas em contraposição.

Dessa forma, adianta-se que não pode a Fazenda Pública tentar adotar um entendimento que, embora esteja embasado na contabilidade da pessoa jurídica, não possui fundamento sob o ponto de vista jurídico-tributário, afastando-se das soluções traçadas pelo legislador em matéria fiscal.

Com isso, passa-se a discorrer especificamente acerca do tema em apreço, buscando-se explorar, igualmente, as diferentes perspectivas – tanto contábil como jurídica – as quais se incorporam à sua mais detalhada investigação e que,

se fossem vistas de forma isolada, provavelmente não teriam o condão de trazer à baila a real dimensão técnica que se faz necessária ao devido enfrentamento exigido pela matéria.

Para tanto, propõe-se abordar a presente temática sob a perspectiva conjunta tanto da legislação que regula o Imposto de Renda das Pessoa Jurídicas (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), quanto daquela que disciplina a contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), por estarem intimamente associadas no que se refere ao regime jurídico tributário das amortizações de benfeitorias realizadas em imóveis de terceiros.

2 TRATAMENTO DA NORMA CONTÁBIL CONFERIDO AO ATIVO INTANGÍVEL

Antes de se perquirir acerca do regramento atribuído ao ativo intangível por parte da normativa contábil, importante frisar que a matéria carece de tratamento mais específico em âmbito nacional, havendo-se de recorrer frequentemente a interpretações extraídas de padrões internacionais de contabilização, como advertem aqueles que se detêm sobre um estudo mais aprofundado acerca do tema:

No Brasil, a orientação para contabilização de ativos intangíveis sempre foi escassa. Alguns intangíveis são tratados de maneira pontual, mas não há uma orientação nacional que seja aplicável a todos eles¹.

Conforme determinam os padrões internacionais de contabilidade, replicados pela normativa contábil nacional, um ativo deve ser reconhecido sempre que, por meio dele, for provável a geração de benefícios econômicos futuros, sendo possível determinar o seu custo ou valor em bases confiáveis. Em outras palavras, e nos termos do CPC² n. 04, um ativo é "um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem benefícios econômicos futuros para a sociedade".

Os intangíveis, por sua vez, são um ativo como outro qualquer. Trata-se de um valor despendido pela sociedade empresária com a capacidade de gerar benefícios econômicos futuros. Sua peculiaridade é que, ao contrário de ativos imobilizados corpóreos, os intangíveis são, em geral, direitos.

-
1. ERNEST & YOUNG; FIPECAFI. **Manual de normas internacionais de contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2009. p. 333.
 2. CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis.

Conforme a definição conferida pelo CPC n. 04, um ativo intangível é um ativo não monetário identificável sem substância física. Ou seja, assim como qualquer bem incorporado ao ativo, o intangível deve ser identificável, controlado pela entidade e capaz de gerar benefícios futuros, ou seja, "do qual se espera que resultem benefícios econômicos futuros para a entidade". Deve-se ponderar, entretanto, que o referido comando normativo, para fins estritamente contábeis, possui um certo grau de subjetividade, de forma a não trazer uma regra objetiva e uniforme para fins de interpretação do que seria o período em que se compreendem tais **benefícios econômicos futuros** fruídos pela entidade.

Primeiramente, para ser considerado como intangível, o ativo deve ser identificável, sendo assim considerado quando:

Um intangível atende ao critério da identificação quando: (i) for separável ou, em outras palavras, puder ser separado da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, individualmente ou junto com um contrato, ativo ou passivo relacionado, independentemente da intenção de uso pela entidade; ou (ii) resultar de direitos contratuais ou outros direitos legais, independentemente de tais direitos serem transferíveis ou separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações³.

Daí, comumente se fala em vida útil legal ou contratual quando nos referimos ao prazo de amortização de intangíveis, que não coincide, necessariamente, com a vida útil do bem corpóreo eventualmente inserido na relação econômica que dá base ao reconhecimento do referido ativo intangível, o que fica mais fortemente evidenciado na situação em que há benfeitorias realizadas em imóveis de propriedade de terceiros, viabilizadas via contrato de aluguel do correspondente imóvel.

Por sua vez, o IAS (*Intangible Assets*) 38, como norma internacional, prevê tratamento para que se defina a vida útil (legal, contratual etc.) de um ativo intangível a partir do (i) período no decorrer do qual esteja disponível para uso por parte da entidade considerada; ou por meio do (ii) número de unidades de produção ou unidade similares que, segundo previsão, deverá ser obtido a partir do ativo da entidade.

Isso quer dizer que, quando se trata do caso em que existe um bem corpóreo que dá subsídios ao direito (ativo), disponível para uso por parte da entidade para gerar benefícios econômicos futuros, deve-se fazer uma distinção necessária entre o prazo ou período de vida útil do bem (tangível), em si considerado, e o

3. GELBCKE, Ernesto Rubens et al. **Manual de contabilidade societária**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 852.

prazo de vida útil legal (i.e., em caso de patentes, marcas etc.) ou contratual (i.e., benfeitorias em imóveis de terceiros), para que se possa averiguar qual tratamento contábil deverá ser atribuído ao caso concreto.

Outrossim, uma sociedade é considerada controladora de um ativo quando detém o poder de obter os benefícios econômicos dele decorrentes e é capaz de restringir o acesso de terceiros a esses benefícios. Finalmente, um ativo intangível deve ser capaz de gerar benefícios econômicos futuros, seja por meio de um incremento na receita da entidade ou por meio da redução dos custos por ela incorridos.

No tocante ao valor, conforme diretrizes do Pronunciamento Contábil CPC n. 04, ativos intangíveis adquiridos de forma segregada deverão ser registrados contabilmente pelo custo de aquisição. Por outro lado, os intangíveis adquiridos em transações com mais de um objeto negocial ('combinação de negócios') deverão ser registrados pelo seu valor justo no momento da aquisição.

Essa caracterização inicial do intangível é extremamente importante para seu registro contábil, uma vez que, a partir do valor registrado inicial, serão feitas as mensurações subsequentes desse ativo. Tais mensurações poderão ser feitas de duas formas a depender de o ativo possuir ou não uma vida útil definida.

Caso o intangível possua uma vida útil indefinida, seja por ser ilimitada ou limitada, mas de difícil determinação, a mensuração subsequente será feita por meio de testes de recuperabilidade (*impairment*). A normativa internacional, por meio do IAS 36, por exemplo, determina que a entidade deve submeter a teste de perda de valor do ativo intangível com vida útil indefinida, de forma a comparar o seu valor recuperável com o seu valor contábil, seja (i) anualmente, seja (ii) sempre que houver a indicação, por algum meio, de que o ativo intangível teria perdido valor.

Vale destacar que a extensão do conceito de recuperabilidade de custo a todos os intangíveis passou a ter força cogente para as companhias no Brasil, diante da redação que foi atribuída à legislação societária pelas Leis n. 11.638/2007 e n. 11.941/2009.

Por outro viés, quando possível determinar a vida útil do ativo em questão e não for ele de valor irrisório para a entidade, como regra, utiliza-se a abordagem da amortização desse mesmo ativo.

Quando do registro inicial do intangível, a pessoa jurídica deve exercer o melhor esforço para determinar seu tempo de vida útil, de forma que se recomenda que sejam realizadas projeções econômicas sobre o desempenho do ativo com o fito de definir as quotas mensais de amortização.

Não obstante, nos casos em que tais projeções se mostrem imprecisas ou difíceis de realizar, admite-se o uso do método linear para a amortização. Definida a vida útil do ativo intangível, há de se assumir que seu valor residual é zero, e todo o valor inicial registrado contabilmente será amortizado, com exceção para casos em que há compromisso de um terceiro independente para comprar o ativo.

Em seu item 97, o CPC 04 trata das quotas e prazo para amortização do intangível:

97. O valor amortizável de ativo intangível com vida útil definida deve ser apropriado de forma sistemática ao longo da sua vida útil estimada. A amortização deve ser iniciada a partir do momento em que o ativo estiver disponível para uso, ou seja, quando se encontrar no local e nas condições necessários para que possa funcionar da maneira pretendida pela administração. A amortização deve cessar na data em que o ativo é classificado como mantido para venda ou na data em que ele é baixado, o que ocorrer primeiro. O método de amortização utilizado reflete o padrão de consumo pela entidade dos benefícios econômicos futuros. Se não for possível determinar esse padrão com segurança, deve ser utilizado o método linear. A despesa de amortização para cada período deve ser reconhecida no resultado, a não ser que outra norma ou Pronunciamento contábil permita ou exija a sua inclusão no valor contábil de outro ativo.

Assim, a partir do momento em que o bem incorpóreo, e que atenda aos pressupostos para a sua classificação como um intangível, estiver disponível para a entidade e em exercício da capacidade de gerar benefício econômico, se dará início à amortização do custo deste bem, seja pelo método linear, seja em razão do reconhecimento dos benefícios econômicos relacionados ao bem.

Nesse andamento, a amortização tem seu fim no momento da alienação ou baixa desse mesmo ativo, ressaltando-se que, independentemente da característica do ativo, o total amortizado jamais ultrapassará sua capacidade de gerar benefícios econômicos para a entidade. Essa diretriz contábil é bem direcionada pela normativa internacional, como bem consigna Padoveze, Benedicto e Leite: "O método de amortização utilizado deve refletir o modelo pelo qual se espera que os futuros benefícios econômicos sejam consumidos pela empresa"⁴.

Em outras palavras, e como será reforçado no decorrer do presente estudo, a principal baliza para se definir o modelo e limites da amortização para efeitos

4. PADOVEZE, Luís Clóvis; BENEDICTO, Gideon Carvalho de; LEITE, Joubert da Silva Jerônimo. **Manual de contabilidade internacional** (IFRS, USGAAP e BR GAAP): teoria e prática. São Paulo: Cengage Learning, 2012. p. 331.

contábeis dependerá sempre de uma avaliação da empresa quanto à geração de futuros benefícios econômicos, de forma a se respeitar a ideia de prevalência da substância econômica sobre a forma utilizada para alcançá-la.

Isso ressalta novamente a distinção entre o ativo intangível em si considerado, como um direito usufruído pela entidade, e o bem que é utilizado para sua instrumentalização, o que se passa a tratar em mais detalhes.

3 DISTINÇÃO ENTRE AMORTIZAÇÃO E DEPRECIAÇÃO DE BENFEITORIAS

Embora se refiram a modalidades de tratamento concernentes à **perda do valor do capital aplicado** pela empresa, a depreciação e a amortização se diferenciam fundamentalmente, já que a primeira não se aplica a ativos intangíveis, enquanto a segunda sim. Desse modo, a empresa pode injetar capital de diversas formas dentro de sua estrutura, inclusive por meio de investimento em bens ou direitos que tenham funcionalidade no exercício de sua atividade, e que podem tanto ser classificados como tangíveis (i.e., máquinas, equipamentos industriais, estrutura de um fábrica) como intangíveis (nomes comerciais, marcas, patentes, carteira de clientes etc.). A legislação societária, no Brasil, se restringe a falar de perda de capital aplicado no que se refere especificamente à amortização, embora a perda de valor reconhecida em um bem decorrente de sua depreciação também não deixe de ser conceitualmente uma espécie de perda de utilidade do bem por uso, ação da natureza ou obsolescência em relação a capital aplicado pela empresa.

Quando se trata de ativo intangível subsidiado economicamente pelo uso de um ativo corpóreo (tangível), como ocorre nas benfeitorias em imóveis de propriedade de terceiros, não sujeitas a ressarcimento ou indenização pelo proprietário do imóvel⁵, insere-se uma figura híbrida, por se tratar de ativo imobilizado, normalmente sujeito à depreciação conforme o prazo de vida útil do bem em si considerado, mas que, por motivos legais ou contratuais, os benefícios econômicos dele extraídos não deverão alcançar o prazo de vida útil do bem.

5. Vale destacar o que já disciplinava o **Parecer Normativo n. 210/1973**: "Dessa forma, caso o contrato preveja que, efetuadas as construções ou benfeitorias, nada poderá por elas reclamar o locatário, os gastos em que este incorra representarão custos amortizáveis. Na falta de previsão contratual, a indenização é assegurada, nos termos do art. 547 do Código Civil. Nesse caso, e, com maiores razões, quando haja cláusula expressa provendo a indenização, havendo em suma, direito da locatária ao ressarcimento, inaplicável é o dispositivo transcrito, uma vez que, em contrapartida ao dispêndio efetuado, B adquire a titularidade de direito exercitável contra A, não obstante sujeito a termo: o final do contrato de locação".

Tendo em vista que a normativa contábil nacional segue as balizas traçadas a partir de nossa legislação societária, faz-se necessária a análise do art. 183, § 2º, da Lei n. 6.404/1976 (Lei das Sociedades Anônimas), com redação alterada pela Lei n. 11.638/2007, que assim dispõe:

Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

§ 2º A diminuição do valor dos elementos dos ativos imobilizado e intangível será registrada periodicamente nas contas de: (Redação dada pela Lei n. 11.941, de 2009)

- a) depreciação, quando corresponder 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;
- b) amortização, quando corresponder à perda do valor do capital aplicado na aquisição de direitos da propriedade industrial ou comercial e quaisquer outros com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado;

Tais situações se distinguem daquelas que não configuram capital aplicado nos termos da legislação societária, ou seja, como ocorre, por exemplo, com dispêndios de valor irrisório ou com gastos de mera manutenção e conservação de benfeitorias, e, por isso, não sujeitas à depreciação ou à amortização, em que se atribui tratamento apartado daquele objeto do presente estudo.

Dentro desse contexto, importante se faz, igualmente, distinguir as situações em que o prazo de vida útil é superior ao prazo contratual que define a fruição com base na utilização e nos benefícios econômicos extraídos daquele bem daquela outra situação em que o prazo contratual é superior ao prazo de vida útil do bem. Ora, se o prazo de vida útil do bem supera o prazo contratual de sua fruição, dá-se fundamento à sua amortização (i) dentro desse prazo contratual, por presumir-se que os denominados benefícios econômicos futuros estão delimitados pelo termo negocial celebrado entre as partes em contrato, ou, ao menos, (ii) dentro do prazo em que se realmente espera que a entidade usufrua economicamente da benfeitoria.

Essa distinção, entretanto, abre espaço para um certo grau de subjetividade na interpretação da normativa contábil, que, no Brasil, em matéria de intangível, ainda está firmemente vinculada à tratativa atribuída pelos padrões internacionais de reconhecimento, mensuração e da perda de valor desses ativos.

Tal subjetividade se demonstra mais uma vez por meio da redação dada ao Pronunciamento Contábil n. 04, ao dispor acerca da possibilidade de calibrar

a vida útil do ativo intangível a depender de indícios/evidências que sejam identificados quanto à possibilidade de renovação do contrato de aluguel:

A vida útil de ativo intangível resultante de direitos contratuais ou outros direitos legais não deve exceder a vigência desses direitos, podendo ser menor dependendo do período durante o qual a entidade espera utilizar o ativo. **Caso os direitos contratuais ou outros direitos legais sejam outorgados por um prazo limitado renovável, a vida útil do ativo intangível só deve incluir o prazo de renovação, se existirem evidências que suportem a renovação pela entidade sem custo significativo.** (grifos nossos).

Vale ponderar que o prazo de vida útil do ativo intangível deve corresponder, nos termos da normatização contábil, ao período de vigência dos direitos contratuais ou outros direitos legais, considerando que o direito que emana de relação contratual é espécie do gênero de direitos legais.

Pode-se, portanto, tratar como evidências, a título de exemplo, as tratativas comerciais formalizadas entre as partes (*e-mails* trocados, termos de responsabilidade dos contratantes apartados do instrumento contratual, cláusula expressamente prevendo a renovação do contrato de locação), assim como o próprio costume, como fonte de direito das relações empresariais. O que a norma contábil não especifica se refere a quais evidências e o que seria realmente necessário, sob o ponto de vista tanto quantitativo como qualitativo, para que se considere como suficientes tais evidências, a fim de que haja uma alteração no prazo de vida útil contratual ou legal do ativo intangível então considerado.

Tal aspecto abre, sem dúvida, para um certo grau de discricionariedade que a norma contábil atribuiu a seu intérprete, e que parece não ter sido seguido pela legislação fiscal, de modo que se faz necessário questionar se, mesmo que a normativa contábil preveja um prolongamento do prazo de vida útil do ativo intangível em decorrência, por exemplo, de evidências de renovação contratual, poderia a autoridade fazendária exigir que, nessa situação, a amortização fiscal devesse seguir o mesmo prazo da amortização contábil.

A resposta a esse questionamento parece ser negativa, o que será melhor explorado em tópico específico que analisará mais a fundo a interpretação que vem sendo atribuída à legislação tributária, inclusive após a vigência da Lei n. 12.973/2014, em relação ao prazo de amortização contábil de benfeitorias realizadas em imóvel de proprietário terceiro.

Como veremos, em função de aspectos jurídicos e do tratamento que o legislador atribuiu à matéria em relação ao IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, parece não haver espaço para impor um prazo de amortização fiscal superior ao prazo de vigência

do contrato, independentemente da possibilidade e, até, da probabilidade de sua renovação quando de seu termo.

4 O TRATAMENTO CONTRATUAL DAS BENFEITORIAS EM IMÓVEIS DE TERCEIROS

Para efeitos contratuais, as benfeitorias podem ser classificadas em necessárias, úteis ou voluptuárias, conforme prescreve o art. 96, *caput* e parágrafos, do Código Civil:

Art. 96. As benfeitorias podem ser voluptuárias, úteis ou necessárias.

§ 1º São voluptuárias as de mero deleite ou recreio, que não aumentam o uso habitual do bem, ainda que o tornem mais agradável ou sejam de elevado valor.

§ 2º São úteis as que aumentam ou facilitam o uso do bem.

§ 3º São necessárias as que têm por fim conservar o bem ou evitar que se deteriore.

É cediço que, mesmo que o contrato de aluguel de imóvel não venha a estipular de forma expressa a necessidade de indenizar ou ressarcir o locatário pelas benfeitorias necessárias e úteis que teve de incorrer no curso da vigência do contrato, tais gastos incorridos devem ser objeto de ressarcimento pelo locador ao término do contrato, isso porque, em sentido contrário, admitir-se-ia o enriquecimento ilícito de ambas as partes.

Se o contrato é expresso em afastar a possibilidade de indenização ou ressarcimento, declarando incorrerem-se tais gastos inteiramente à custa do locatário, não há que se falar de qualquer obrigação remanescente do locador.

Também, se há um acordo – o que é muito comum em âmbito de locação de imóveis para fins de exercício de atividade empresarial – para que o imóvel seja entregue no estado que fora disponibilizado para o locatário, ou seja, sem benfeitorias, que nada servirão ao locador por estarem atreladas exclusivamente às particularidades da atividade exercida pelo locatário, também não há como se extrair da norma qualquer direito do locatário de se ver ressarcido ou indenizado, mesmo no caso de o bem em si não ter se tornado completamente obsoleto ou fora de uso.

Tais ponderações são importantes tendo em vista que, no objeto do presente estudo, as benfeitorias realizadas são particulares à atividade e ao negócio do locatário, além de haver uma expressa exigência para que o imóvel seja entregue sem elas, isto é, da forma como disponibilizada sua posse ao locatário quando do início da vigência do contrato de aluguel. Em outras palavras, para fins de interpretação do contrato, levando em conta suas particularidades, tais

benfeitorias, embora sirvam ao locatário, são inúteis e até indesejáveis para o locador, caso queira alugar o imóvel para outro pretenso sujeito.

Há de se reiterar que não há qualquer desconto de tais gastos incorridos com as benfeitorias em relação à contraprestação do aluguel, de forma a não poderem ser considerados tais dispêndios diretamente no resultado da empresa locatária, sujeitos que estão, portanto, à amortização, por configurar perda de valor do capital aplicado.

5 EXERCÍCIO DO DIREITO DE AMORTIZAÇÃO DO VALOR DE BENS CONSTRUÍDOS EM IMÓVEIS DE TERCEIROS À LUZ DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

Para efeitos de interpretação da legislação fiscal vigente, importante baliza para a questão se extrai a partir da redação atribuída ao art. 331⁶ do Regulamento do Imposto de Renda⁷ (RIR) que assim dispõe:

Art. 331. Poderão ser amortizados os capitais aplicados na aquisição de direitos cuja existência ou exercício tenha duração limitada ou de bens cuja utilização pelo contribuinte tenha o prazo legal ou contratualmente limitado, tais como:

[...]

III – custos de construções ou benfeitorias em bens locados ou arrendados, ou em bens de terceiros, quando não houver direito ao recebimento de seu valor; [...].

Como se constata da leitura do dispositivo *supra*, o referido diploma legal autoriza a amortização dos valores depreendidos com benfeitorias realizadas em imóveis de terceiros, sobre as quais o contribuinte não terá direito à indenização. Não obstante, para a correta aplicação da regra, a análise harmônica do *caput* com o disposto no inciso III se faz da mais alta importância.

Sob a ótica sistêmica, verifica-se que a previsão legal, na verdade, determina que os valores depreendidos com benfeitorias em imóveis de terceiros poderão ser amortizados desde que a existência [ou exercício] do direito relativo a esse imóvel seja limitada legal ou contratualmente.

Tal amortização e a respectiva dedução fiscal são matérias já tratadas pelas Cortes administrativas e judiciais. Por exemplo, em acórdão da Primeira Seção de

6. O art. 331 do RIR/2019 meramente reproduz a redação do art. 325 do RIR/1999. Por esse motivo, decisões jurisprudenciais trazidas à luz nesse documento podem fazer referência ao art. 325 do diploma revogado e devem ser aplicadas com o mesmo teor ao art. 331 do novo Regulamento.

7. Decreto n. 9.580, de 22 de novembro de 2018.

Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), resta clara a possibilidade da amortização nos termos da lei:

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

CARF – Primeira Seção

SEGUNDA CÂMARA – PRIMEIRA TURMA

RECURSO: RECURSO DE OFÍCIO

MATÉRIA: IRPJ, CSLL

ACÓRDÃO: 1201-001.405

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ. Ano-calendário: 2009. BENFEITORIAS EM BENS DE TERCEIROS. AMORTIZAÇÃO. O concessionário tem direito a amortizar o valor investido em benfeitorias realizadas em rodovias de propriedade do Poder concedente. PROVISÕES E DESPESAS. DEDUTIBILIDADE. A indedutibilidade da provisão constituída pelo sujeito passivo não implica a indedutibilidade das despesas provisionadas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício. (documento assinado digitalmente) Marcelo Cuba Netto – Presidente e Relator. Participaram do presente julgado os Conselheiros: Marcelo Cuba Netto, Roberto Caparroz de Almeida, Luis Fabiano Alves Penteado, João Carlos de Figueiredo Neto, Ester Marques Lins de Sousa e João Otavio Oppermann Thome.

A partir da análise do acórdão acima ementado, o relator ressalta que, “tratando-se especificamente de benfeitorias realizadas em rodovias cuja exploração é concedida pelo Poder Público, sua amortização é expressamente autorizada pelo acima transcrito art. 325, I, ‘b’ do RIR/99”. No contexto da decisão, o termo especificamente refere-se a “benfeitorias realizadas em rodovias cuja exploração é concedida pelo Poder Público” como exemplo de “bem de terceiro”, pertencente ao Estado de São Paulo (poder cedente), e não ao concessionário que arcou financeiramente com as benfeitorias.

Assim, ultrapassada a discussão acerca da possibilidade de amortização do custo de bens construídos e benfeitorias em imóveis de terceiros, faz-se necessário perquirir acerca do prazo em que tal amortização deve ser realizada pelo contribuinte.

Segundo a regra contábil – como visto –, a amortização de um ativo diferido deve ocorrer durante o período em que se esperam benefícios econômicos advindos do referido bem.

Sob um ponto de vista estritamente vinculado à normativa contábil, pode-se dizer que, no caso analisado referente ao exercício do direito de amortização do valor de benfeitorias feitas em imóveis de propriedade de terceiros, o prazo para

recuperação do custo corresponderia ao período de tempo no qual o contribuinte estivesse obtendo algum benefício econômico relacionado às benfeitorias, e não necessariamente ao prazo fixado para fins de execução do contrato de locação.

Observando a situação de um ponto de vista puramente contábil, não se mostra de todo desarrazoado o procedimento eventualmente adotado por uma empresa no sentido de amortizar o valor referente às benfeitorias em prazo superior ao contrato de locação, por entender que tais contratos serão renovados e, desse modo, os benefícios econômicos gerados pelas benfeitorias se estenderão por um período superior ao acordado contratualmente.

Assim, o regramento contábil, caso visto de forma isolada da tratativa contratual, ao versar sobre a amortização, abre para um espaço de subjetivismo interpretativo acerca do tema, mas que não é suportado pela normativa fiscal, a qual busca, acima de tudo, um maior teor de objetividade ao aplicador da norma, sob pena de tributar contribuintes que estão em situações semelhantes de forma dessemelhante, malferindo a igualdade de tratamento entre as partes.

Notadamente no que se refere ao regramento tributário atribuído à matéria, além das diretrizes e pronunciamentos contábeis, mostra-se de mais alta importância a observância dos dispositivos legais que regulam os tributos incidentes sobre as rendas e receitas das empresas, o que se reforça por meio da necessária obediência aos princípios da reserva legal e da tipicidade tributária.

Considerando essas diretrizes, assim como prescrevem o art. 331 do RIR – cuja redação simplesmente reproduz e possui fundamento de validade no art. 58 da Lei n. 4.506/1964 – e o art. 5.º do Decreto-lei n. 1.483/1976:

Art. 331. Poderão ser amortizados os capitais aplicados na aquisição de direitos **cuja existência ou exercício tenha duração limitada ou de bens cuja utilização pelo contribuinte tenha o prazo legal ou contratualmente limitado**, tais como:
[...]

III – custos de construções ou benfeitorias em bens locados ou arrendados, ou em bens de terceiros, quando não houver direito ao recebimento de seu valor; (grifos nossos).

Ressalta-se a clara intenção de limitar a aplicação do dispositivo legal aos direitos cuja existência ou exercício tenha duração limitada ou aos bens cuja utilização pelo contribuinte tenha o prazo legal ou contratual limitado.

Comentando o dispositivo constante do art. 58 da Lei n. 4.506/1964 e o art. 5º do Decreto-lei n. 1.483/1976, Bulhões Pedreira infere o seguinte:

O tratamento das benfeitorias que o locatário realiza no bem locado depende das condições do contrato de locação. Se este estipula a obrigação do locatário de realizá-las como parte da contraprestação devida ao locador pela cessão de uso do bem, são custo ou despesa do locatário e rendimento do locador. **Se não existe essa condição contratual e o locatário realiza construções ou benfeitorias cujo valor não tem direito de receber do locador, ao fim do prazo do contrato perde o capital aplicado.** Nesse caso, pode depreciar as benfeitorias (se o prazo de vida útil é menor do que o da locação) ou amortizar o capital aplicado, se o prazo do contrato é inferior ao de vida útil⁸.

A única observação que se insere é a de que o autor, ao tratar de dispositivo ainda hoje vigente e reproduzido em normas recentes, aparentemente se refere à vida útil como algo intrínseco ao prazo de vida útil do bem (corpóreo) em si considerado, quando esse conceito ganha, como observado das normativas contábeis internacionais e nacionais (IAS 36 e 38 e Pronunciamento Contábil CPC n. 04, respectivamente), outro significado para efeitos de reconhecimento do ativo intangível, isso porque, como outrora analisado, a "vida útil" do ativo intangível está subordinada a tratativas relacionadas a ele, sejam contratuais ou outras espécies de imposições legais.

No caso em apreço, a vida útil do ativo intangível, tratando-se de contrato de locação com duração inferior à vida útil do bem em si considerado, é inferior a esta última, isso porque são parâmetros de aferição de vida útil diversos e tratamentos fiscais também diferentes. Tal se deu porque, à época, as benfeitorias em imóveis de terceiros, como bem discorre o Parecer Normativo n. 210/1973, ainda estavam vinculadas ao imobilizado, o que se alterou radicalmente com o advento da nova Contabilidade. De resto, pensamos que o comentário de Bulhões Pedreira é extremamente atual e em perfeita consonância com a interpretação mais coerente a ser dada à norma tributária no caso específico da disciplina tributária aplicável às benfeitorias realizadas em imóveis de terceiros.

A questão que se coloca no presente estudo, por outro lado, é se haveria a possibilidade de ocorrer, assim como autorizado na normativa contábil (por exemplo, Pronunciamento Contábil n. 04), uma modificação ou um prolongamento do prazo de vida útil do ativo intangível, para fins fiscais, em caso de existirem evidências de que haja renovação do contrato de aluguel do imóvel.

Embora tal alternativa esteja aberta à empresa, de forma a poder amortizar por um prazo superior ao contratualmente estipulado, com base em sua

8. PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Imposto sobre a renda**: pessoas jurídicas. Rio de Janeiro: Justec, 1979. p. 424-425.

renovação, entende-se que tal abertura inexistente para fins tributários, sendo ilegítima qualquer incursão da autoridade fiscal em sentido contrário a esse.

Ao inserir-se, de forma expressa no texto legal, que a amortização das benfeitorias em imóveis de terceiros está limitada a bens cuja utilização pelo contribuinte tenha o prazo legal ou contratualmente limitado, o legislador pretende inserir certa objetividade à recuperação fiscal de custos/valores, não abrindo espaço a subjetivismos interpretativos que poderiam decorrer de uma interpretação isolada da normativa contábil.

Em análise mais aprofundada acerca do tema, pode-se dizer que, ao impor a referida limitação, o legislador impede que o contribuinte utilize o instituto da amortização como uma forma livre de postergar ou antecipar a dedutibilidade de despesas como lhe for mais conveniente, justamente pela carga de subjetivismo a que está exposto ao não se especificar quais evidências seriam necessárias e suficientes para a prorrogação do prazo de amortização, o que vai depender da avaliação de cada empresa.

Limitando a aplicação do instituto a bens cuja utilização pelo contribuinte tenha o prazo legal ou contratualmente limitado, o legislador pretendeu impor limites máximos de tempo para a recuperação dos custos, considerando que, uma vez terminado o prazo legal ou contratualmente estipulado, também findariam os benefícios econômicos.

O entendimento da amortização fiscal dos dispêndios com benfeitorias em imóveis de terceiros é amplamente aceito por profissionais do meio fiscal e indiretamente confirmado pela RFB, primeiramente no **Parecer Normativo CST n. 210 de 30 de novembro de 1973**, e, mais recentemente, na edição de 2019 do "Perguntas e Respostas Pessoa Jurídica"⁹, no item de n. 66, *in verbis*:

066 – Como será fixada a quota de amortização?

Período de apuração anual: a quota de amortização, dedutível em cada período de apuração, será determinada pela aplicação da taxa anual de amortização sobre o valor original do capital aplicado ou das despesas registradas no ativo diferido.

Período de apuração inferior a doze meses: se a amortização tiver início ou terminar no curso do período de apuração anual, ou se este tiver duração inferior a doze meses, a taxa anual será ajustada proporcionalmente ao período de amortização.

9. RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Perguntas e Respostas Pessoa Jurídica 2019. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/ecf-escrituracao-contabil-fiscal/perguntas-e-respostas-pessoa-juridica-2019>>. Acesso em: 16 dez. 2019.

Notas:

1) Com a edição da Lei nº 11.941, de 2009, art. 37, que alterou o disposto no art. 178, § 1º, da Lei nº 6.404, de 1976, o subgrupo do ativo diferido foi inserido no grupo do ativo não circulante, sendo substituído pelo subgrupo do intangível;

2) **A taxa anual de amortização será fixada tendo em vista o número de anos restantes de existência do direito e o número de períodos de apuração em que deverão ser usufruídos os benefícios decorrentes das despesas registradas no ativo diferido.** (grifos nossos).

Desse modo, problemas fiscais podem surgir em relação à amortização de gastos suportados pela empresa na realização de benfeitorias em imóveis de terceiros, considerando a aplicação dos princípios contábeis já antes expostos pela autoridade fiscal de forma equivocada, buscando uma paridade entre norma contábil e fiscal, inexistente na prática.

Isso porque em casos, por exemplo, em que há um desencontro entre a normativa contábil e a legislação fiscal, como ocorre no caso paradigmático de renovação do contrato de aluguel com evidências que comprovam sua provável ocorrência, deve o Fisco respeitar o entendimento adotado pelo legislador para fins de orientação arrecadatória, independentemente do regramento contábil.

No mais, a renovação não se confunde com uma mera prorrogação do contrato de aluguel ou com uma novação, o que poderia suscitar questionamentos, em ambos os casos, sobre a revisão do prazo de amortização do intangível. Nesse sentido, ainda se fazem atuais as lições de Pontes de Miranda:

A renovação dos contratos pode ocorrer quando os contratantes queiram, desde que seja quando terminar o prazo do contrato. Se é para a eficácia antes disso, não é de renovação que se trata, mas de novação. Quem renova, não nova, porque novar é atingir o contrato em curso, o que de modo nenhum acontece em se cogitando de renovação. **Renovação não é prorrogação: porque não prorroga, não prolonga, não estende;** nem é novação: porque não atinge o contrato em curso, não o nova, nem perturba seu adimplemento. Quem quer que tenha contratado pode ofertar ou obter renovação, prorrogação ou novação: o acôrdo [sic] entre os contratantes compõe o negócio jurídico bilateral, de que defluiu, respectivamente, **a eficácia renovativa, prorroгатiva, ou novativa**¹⁰. (grifos nossos).

10. PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de direito privado**. Rio de Janeiro: Borsoi, 1972. tomo XLI (parte especial), p. 10.

A eficácia jurídica renovativa, diferentemente dos demais casos (prorrogação e novação), gera repercussão em um novo contrato de locação, enquanto nas outras situações o mesmo contrato é atingido e modificado em seu curso, produzindo efeitos sobre ele mesmo. São situações totalmente diferentes, em que o legislador não deixou brecha para entendimentos díspares quanto aos reflexos dessa conclusão para fins de apuração do resultado fiscal da empresa, o que ficou evidenciado a partir da legislação que rege o Imposto de Renda.

Como ora analisado, a adoção de certos entendimentos contábeis acaba por criar um descasamento com as disposições fiscais. Em seguida, veremos as possibilidades de adequação da situação posta em análise àquilo que dispõe a legislação fiscal.

6 DOS PRAZOS PARA A AMORTIZAÇÃO FISCAL E CONTÁBIL DE GASTOS COM BENFEITORIAS FEITAS EM IMÓVEIS DE TERCEIROS

Ante o exposto, verifica-se que a aplicação da norma tributária pode gerar conflitos com as diretrizes trazidas pelos pronunciamentos contábeis a depender do entendimento subjetivamente adotado no caso concreto. Por exemplo: se uma empresa passa a adotar o entendimento de que as benfeitorias nos imóveis de terceiros deveriam ser amortizadas em razão da expectativa de tempo pela qual tais benfeitorias seriam capazes de gerar benefícios econômicos.

No entanto, tal entendimento, apesar de respaldado naquilo que está disciplinado pelo CPC 04, vai de encontro com as disposições da legislação do imposto de renda, incluindo o Regulamento do Imposto de Renda, o qual especifica em seu texto o prazo a ser utilizado na amortização dos gastos com as benfeitorias em imóveis de terceiros. Vejamos alguns dispositivos do referido diploma legal:

Quota de amortização

Art. 332. A quota de amortização dedutível em cada período de apuração será determinada pela aplicação da taxa anual de amortização sobre o valor original do capital.

§ 1º Se a amortização tiver início ou terminar no curso do período de apuração, ou se este tiver duração inferior a doze meses, a taxa anual será ajustada proporcionalmente ao período de amortização.

§ 2º A amortização poderá ser apropriada em quotas mensais, dispensado o ajuste da taxa para o capital aplicado ou baixado no curso do mês.

Taxa anual de amortização

Art. 333. A taxa anual de amortização será estabelecida tendo em vista o número de anos restantes de existência do direito.

Assim, surge a vinculação do prazo de amortização fiscal com o prazo de existência do direito que deu motivo ao ativo não circulante. No caso de benfeitorias realizadas em imóveis de terceiros, tem-se como natural expectativa que o direito de exploração desse ativo perdure pelo mesmo prazo que o contrato de locação, cujo fim significa, também, o fim do direito do locatário de usufruir o referido direito.

Contudo, contabilmente, como visto anteriormente, nada impede que a amortização possa ser feita pelo prazo de existência da capacidade de geração de benefícios econômicos relativos ao gasto despendido.

Sob essa perspectiva, esse prazo poderá eventualmente ultrapassar o prazo do contrato de locação, quando há uma expectativa da renovação do acordo ou mesmo da celebração de um novo contrato entre as partes.

Não obstante, embora suficiente para o atendimento das normas contábeis, a expectativa de celebração de um novo contrato de locação não se trata do direito em si, como trazido na redação do art. 333, mas sim de mera expectativa de direito¹¹, o que não se torna algo vinculado para fins fiscais.

Desse modo, para fins de amortização fiscal dos gastos com benfeitorias em imóveis alugados de terceiros, pode-se concluir que, seguindo a disposição da legislação fiscal, considera-se como prazo para a amortização o prazo de vigência do contrato de locação, e não o suposto prazo de existência da capacidade de geração de benefícios econômicos relativos ao gasto despendido.

O art. 331 do mesmo RIR, no tratamento específico da amortização dos gastos com benfeitorias em imóveis de terceiros, traz, novamente, o prazo contratual como aquele a ser considerado para fins de amortização fiscal:

Art. 331. Poderão ser amortizados os capitais aplicados na aquisição de direitos **cuja existência ou exercício tenha duração limitada ou de bens cuja utilização pelo contribuinte tenha o prazo legal ou contratualmente limitado**, tais como:
[...]

III – custos de construções ou benfeitorias em bens locados ou arrendados, ou em bens de terceiros, quando não houver direito ao recebimento de seu valor; (grifos nossos)

11. No Direito Tributário, a mera expectativa de direito não possui efeitos práticos. Tal entendimento já foi confirmado pelo STF em julgamento acerca das mudanças nas regras da Previdência Social, além de ser recorrente na legislação que rege o Imposto sobre a Renda (temos como exemplo as regras do lucro inflacionário, a neutralidade da reavaliação de ativos para fins fiscais e a indedutibilidade das provisões relacionadas a valores ainda em discussão judicial).

Faz-se mister notar que, no art. 331, o legislador limitou a amortização do capital aplicado a direitos cuja existência ou exercício tenha duração limitada ou a bens em que a utilização pelo contribuinte tenha o prazo legal ou contratualmente limitado, e, em seguida, elenca as benfeitorias em imóveis de terceiros no rol de direitos tratados em conformidade com o disposto no *caput*.

Dessa forma, considerando a aplicação do dispositivo do art. 333, no sentido de que a amortização se dará pelo prazo de existência do direito em si considerado, conjuntamente com o disposto no *caput* do art. 331, mais uma vez chega-se à ideia de que **a amortização fiscal dos gastos com as benfeitorias se dará pelo prazo de vigência do contrato de locação**, e não por outro parâmetro fora de cogitação pelo legislador.

Em que pese tal fato, com o objetivo de manter o livro contábil congruente com o livro fiscal¹², pode-se vislumbrar uma situação em que uma empresa tenha amortizado fiscalmente as benfeitorias em imóveis de terceiros no mesmo prazo adotado contabilmente, superior ao prazo contratual. Ocorre que tal prática acaba por gerar um encargo fiscal à empresa, hipoteticamente considerada, maior do que o previsto em lei, uma vez que a legislação permite a dedução das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL dos valores amortizados das benfeitorias ao longo da vigência do contrato de locação com terceiros, e acaba-se por realizar essa dedução em prazo superior ao legal. Essa diferença gera um diferimento da dedução permitida.

No que se refere ao caso ora analisado, resta claro que qualquer empresa que se veja nesse dilema possui o direito, baseado na redação atribuída ao dispositivo constante do art. 331 do novo RIR e na legislação que lhe serve de fundamento (Lei n. 4.506/1964 e Decreto-lei n. 1.483/1976), de amortizar o valor do gasto com benfeitorias em imóveis de terceiros pelo decorrer do prazo de vigência do contrato de locação, ou seja, cinco anos.

Não obstante, em observância aos princípios contábeis, sem relação com as normas tributárias trazidas à baila, isso não impede que uma determinada empresa venha a amortizar os valores, em seu balanço societário, em um prazo superior ao da vigência do contrato de locação dos imóveis, como, por exemplo, em dez, quinze anos etc.

Um argumento adicional, no sentido de que seja realizada a amortização fiscal seguindo o prazo do contrato, estaria embasado na própria jurisprudência do CARF (**Acórdão n. 140200.342, Processo n. 10882.001031/200495**), que

12. Veremos adiante que há, na IN n. 1.700/2017, disposição nesse sentido.

vem admitindo a aplicabilidade do disposto no **PN CST n. 210/1973**, que determina que a amortização seja feita conforme o contrato.

Dessa forma, decidindo manter o entendimento adotado para fins de seus registros contábeis em divergência com a legislação fiscal, o contribuinte teria ainda a opção de exercer seu direito legal no sentido de amortizar os valores das benfeitorias conforme o prazo estabelecido pelo contrato de locação por meio de ajustes na sua apuração de IRPJ e CSLL.

Nesse contexto, em cada uma de suas apurações de IRPJ e CSLL, dentro do prazo contratual de cinco anos usado para fins de amortização fiscal, o contribuinte realizaria um ajuste de exclusão equivalente à diferença do valor da quota de amortização fiscal (prazo de cinco anos) e do valor da quota de amortização contábil (por exemplo, prazo de quinze anos). Esse valor constituiria IRPJ e CSLL diferidos passivos, sendo controlado na parte B do LALUR/LACS. Finalizada a amortização fiscal das benfeitorias, o contribuinte passaria a realizar um ajuste de adição em suas apurações mensais de IRPJ/CSLL de um cento e vinte avos do valor registrado na Parte B do LALUR/LACS, pelo prazo de dez anos. Ao final desse prazo, tanto a amortização fiscal quanto a amortização contábil do valor das benfeitorias estariam findadas¹³.

O procedimento descrito acima aumentaria as parcelas dedutíveis do IRPJ/CSLL nos primeiros cinco anos de amortização (prazo de vigência do contrato de locação) e, em seguida, impediria qualquer dedução fiscal dos valores remanescentes da amortização contábil após o prazo contratual da locação do imóvel (cinco anos).

Não obstante todo o fundamento jurídico que suporta o referido entendimento, como demonstrado, a adoção do procedimento acima descrito pode não se dar de forma tão simplória, podendo, até mesmo, proporcionar questionamentos por parte das autoridades fazendárias, resultando em uma possível autuação fiscal. Isso porque o descompasso entre os valores amortizados contabilmente e aqueles deduzidos para fins fiscais pode atrair a atenção da RFB, que determina que a amortização para fins fiscais deve ocorrer com observância às normas contábeis. Vejamos o Capítulo XXI da Instrução Normativa IN n. 1.700:

13. Em caso análogo envolvendo diferenças nas taxas de depreciação fiscal e societária, a Receita Federal orientou o contribuinte a usar o mesmo procedimento na Solução de Consulta n. 152 – Cosit, de 14 de maio de 2019.

CAPÍTULO XXI DA AMORTIZAÇÃO DO INTANGÍVEL

Art. 126. A amortização de direitos classificados no ativo não circulante intangível, **registrada com observância das normas contábeis**, é dedutível na determinação do lucro real e do resultado ajustado, desde que o direito seja intrinsecamente relacionado com a produção ou comercialização dos bens e serviços.

Art. 127. Poderão ser excluídos, para fins de apuração do lucro real e do resultado ajustado, os gastos com desenvolvimento de inovação tecnológica referidos no inciso I do *caput* e no § 2º do art. 17 da Lei nº 11.196, de 2005, quando registrados no ativo não circulante intangível, no período de apuração em que forem incorridos, observado o disposto nos arts. 22 a 24 da referida Lei.

Parágrafo único. Os valores que constituírem exclusão na parte A do e-Lalur e do e-Lacs, em decorrência do disposto no *caput*, serão registrados na parte B para serem adicionados à medida da realização do ativo, inclusive por amortização, alienação ou baixa.

Dessa forma, conforme dispõe a Instrução Normativa n. 1.700, a RFB poderá inferir que o prazo adotado para a amortização fiscal coincida com aquele eleito pelo contribuinte e, por consequência, utilizado para fins de amortização do valor contabilmente.

Seguindo esse racional, uma vez que o contribuinte possa ter adotado o entendimento no sentido de que os benefícios econômicos perdurarão por prazo superior a cinco anos, a partir da finalização das benfeitorias nos imóveis, como ocorre em casos de probabilidade de renovação contratual, as autoridades fiscais podem intuir que as deduções na base de cálculo do IRPJ e CSLL devem ser feitas nesse mesmo período de tempo.

Em que pese essa possível interpretação fazendária, entende-se que é diretriz traçada a partir da melhor interpretação da legislação fiscal (legal e infralegal) que a amortização para fins fiscais deve ser realizada até o fim da vigência do contrato de locação que dá direito ao uso do imóvel.

Como já tratado, a eficácia jurídica da renovação contratual, mesmo que provável, impera efeitos apenas prospectivos no plano jurídico, de modo a não atingir a relação contratual então vigente, mas somente a partir da celebração de um novo contrato, sem invalidar ou alterar a eficácia jurídica, total ou parcialmente, do primeiro contrato celebrado entre as partes.

Dessa forma, não há por que se interpretar a norma fiscal de forma diversa, somente para tentar forçar um entendimento não só extensivo, mas contrário ao que disciplinou o legislador.

Caso se entendesse de outro modo, estar-se-ia, além de tudo, correndo o risco de tratamentos díspares (não isonômicos) para contribuintes em situações jurídicas idênticas ou muito semelhantes. Como bem pontua Elidie Palma Bifano:

[...] em matéria de obrigações tributárias, deve prevalecer a essência jurídica, pois que a solução contábil voltada à essência econômica pode gerar equívocos no que tange aos efeitos na base de cálculo do Imposto sobre a Renda e da CSLL, além de tratamentos não isonômicos a depender de uma decisão puramente casuística¹⁴.

Reitere-se que o intuito de criar tal regra, no sentido de disciplinar a amortização fiscal de acordo com o tempo de vigência do contrato, atende a um imperativo de **segurança na relação jurídico-tributária** estabelecida entre Fisco e contribuinte, sob pena de se abrir para um subjetivismo elevado na decisão de quais evidências seriam suficientes e necessárias para que haja ou não um prolongamento ou extensão do prazo de amortização fiscal, o que não poderia estar meramente sujeito a um juízo de probabilidade de renovação contratual.

7 DOS REFLEXOS PARA A CONTRIBUIÇÃO AO PIS E PARA A COFINS DA AMORTIZAÇÃO DE GASTOS COM BENFEITORIAS EM IMÓVEIS DE TERCEIROS

Nos termos do inciso VII do art. 3º das Leis n. 10.833/2003 (Cofins) e n. 10.637/2002 (PIS), é permitida a apropriação de crédito de PIS e Cofins sobre gastos incorridos com benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros. Senão vejamos:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

[...]

VII – edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa; [...].

Nesse sentido, o inciso III do § 1º do mesmo artigo também trata do modo como serão apropriados os referidos créditos ao dispor que “o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no art. 2º sobre o valor [...] dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do *caput*, incorridos no mês”. A amortização das benfeitorias em imóveis

14. BIFANO, Elidie Palma. Distinção jurídico-tributária de provisões e Pronunciamento Técnico CPC n. 25. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis**. São Paulo: Dialética, 2013. v. 4, p. 81.

próprios ou de terceiros está no rol do § 1º por se tratar de bem mencionado no inciso VII do *caput* do art. 3º das Leis n. 10.833/2003 e n. 10.637/2002.

Assim, a pessoa jurídica que venha a apropriar o devido crédito, para as benfeitorias realizadas em imóveis de terceiros, tendo como base os encargos de amortização das benfeitorias, mesmo que entenda que as ditas benfeitorias venham a gerar benefícios econômicos durante 15 anos, com base em probabilidades e evidências de renovação contratual, e, por conta disso, passe a amortizar os relativos gastos em 180 parcelas mensais, inclusive para fins de IRPJ e CSLL, deve seguir o mesmo parâmetro para fins de apuração do PIS e da Cofins.

Nesse mesmo sentido, é predominante o entendimento de que, para fins de apropriação de crédito de PIS e Cofins, deve-se utilizar a quota de amortização aplicada às deduções de IRPJ e CSLL.

Assim foi o entendimento da RFB ao se manifestar acerca do tema, como se desprende da **Solução de Consulta n. 349 de 2017**:

Solução de Consulta n. 349 – Cosit de 27 de junho de 2017

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

CUMULATIVIDADE. NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CREDITAMENTO. BENFEITORIAS. IMÓVEIS DE TERCEIROS.

Na hipótese em que os dispêndios com benfeitorias em imóveis devam ser lançados, conforme a legislação do IRPJ, como custo ou despesa no resultado do exercício em que ocorrem, não será possível a apuração de créditos da não cumulatividade da Cofins com fulcro no inciso VI do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. Nesse caso, considerando a inexistência de previsão específica a esse respeito, tais dispêndios somente permitirão a apuração de créditos da não cumulatividade da Cofins caso se refiram à aquisição de insumos (inciso II do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003). (Para detalhamento acerca dessa modalidade de creditamento, ver Solução de Divergência Cosit n. 7, de 23 de agosto de 2016, publicada no *DOU* de 11 de outubro de 2016)

Na hipótese em que os dispêndios com benfeitorias em imóveis devam ser capitalizados no ativo da pessoa jurídica, conforme a legislação do IRPJ, eventual apuração de créditos da não cumulatividade da Cofins deverá ocorrer nos termos do inciso VI do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, com base na cota de depreciação ou amortização ocorrida no período, conforme a mesma legislação do IRPJ. Em tempo, salienta-se que:

a) o citado dispositivo legal somente permite a apuração do crédito que estabelece caso as benfeitorias sejam realizadas em imóveis próprios ou de terceiros utilizados nas atividades da pessoa jurídica;

b) consequentemente, os dispêndios de uma pessoa jurídica com benfeitorias realizadas em imóveis efetivamente utilizados por outra pessoa jurídica (ainda que na prestação de serviços à pessoa jurídica que realizou as benfeitorias) não permitem a apuração do crédito da Cofins de que trata o mencionado dispositivo legal.

A pessoa jurídica que se sujeitar à apuração não cumulativa da contribuição em relação apenas a parte de suas receitas terá direito de apurar créditos, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas, devendo observar o disposto nos parágrafos 7º a 9º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Dispositivos legais: Lei nº 10.833, de 2003; Decreto nº 3.000, de 1999; Pareceres Normativos CST 210, de 30 de novembro de 1973, e nº 104, de 12 de setembro de 1975. (grifos nossos).

Vale ressaltar que, em momento posterior à vigência da Lei n. 12.973/2014, a RFB referiu-se expressamente, como aplicável, à disciplina regulada pelo PN CST n. 210, de 1973, o que corrobora o entendimento até aqui sustentado de que o que vale para fins fiscais é o prazo contratual, independentemente de eventual possibilidade ou probabilidade da renovação do contrato de locação.

Caso uma determinada empresa venha a optar pela adoção da prática de ajustes na apuração de IRPJ para que o encargo de amortização do período reflita a consideração do prazo de vigência do contrato de locação, deveria seguir a mesma lógica fiscal – e não faz o menor sentido ser de outra forma – para fins de apropriação dos créditos de PIS e Cofins em montante igual à aplicação das alíquotas devidas sobre o valor amortizado fiscalmente (a amortização contábil acrescida do valor do ajuste de exclusão no IRPJ/CSLL). Tal prática estaria em acordo com as orientações do Fisco na Solução de Consulta analisada, mantendo-se em conformidade com a legislação do IRPJ/CSLL.

Da mesma forma, mantendo-se em consonância com a legislação de IRPJ, caso a pessoa jurídica opte por realizar a baixa do restante do saldo amortizável no período de apuração em que acabar a vigência do contrato de locação, entendemos que, da mesma forma, nesse período de apuração, poderá se apropriar de créditos de PIS e Cofins em montante equivalente à aplicação das alíquotas devidas sobre o valor dos encargos baixados no período.

8 CONCLUSÕES

Tendo em vista todo o exposto no presente estudo, e considerando o cenário em que tais benfeitorias não serão objeto de qualquer direito de indenização ou ressarcimento nem deverão compor a própria contraprestação de aluguel

do imóvel, pode-se inferir o seguinte acerca da amortização de benfeitorias em imóveis de terceiros.

O conceito de vida útil do intangível para efeitos de aferição da amortização de benfeitorias em imóveis locados de terceiros, embora possa seguir contornos próprios em matéria contábil, possui tratamento jurídico específico, tanto com base na essência jurídica do contrato celebrado entre as partes, como em relação ao tratamento tributário atribuído pelo legislador à matéria.

Assim, independentemente do critério contábil que venha a ser adotado para fins de amortização das benfeitorias, inclusive cogitando de eventual extensão do prazo de vida útil do ativo intangível, a depender de evidências de renovação contratual, deve-se adotar, para fins de atendimento à legislação fiscal e segundo a sua melhor interpretação, o entendimento de que a amortização fiscal, diferentemente da contábil, deve seguir o prazo do contrato de locação, tendo em vista que o prazo de vida útil do bem (benfeitoria) em si considerado é superior ao prazo contratual.

Esse entendimento reverbera tanto para efeitos da legislação do IRPJ/CSLL, como para PIS/Cofins, como já teve oportunidade a RFB de se posicionar no âmbito da Solução de Consulta n. 349, de 2017, posterior à vigência das Leis n. 11.638/2007 e n. 12.973/2014.

Tal constatação, ademais da jurisprudência que vem se mantendo acerca da matéria, demonstra que, em que pese a Contabilidade poder ter métodos próprios que cheguem a soluções diversas daquelas traçadas pela legislação fiscal, o Fisco deve se ater à melhor interpretação jurídica da norma tributária, que nem sempre busca os mesmos objetivos traçados pelo legislador para viabilizar a pretensão arrecadatória do Estado.

9 REFERÊNCIAS

BIFANO, Elidie Palma. Distinção jurídico-tributária de provisões e Pronunciamento Técnico CPC n. 25. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis**. São Paulo: Dialética, 2013. v. 4.

ERNEST & YOUNG; FIPECAFI. **Manual de normas internacionais de contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2009.

GELBCKE, Ernesto Rubens et al. **Manual de contabilidade societária**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

PADOVEZE, Luís Clóvis; BENEDICTO, Gideon Carvalho de; LEITE, Joubert da Silva Jerônimo. **Manual de contabilidade internacional (IFRS, USGAAP e BR GAAP): teoria e prática**. São Paulo: Cengage Learning, 2012.

PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Imposto sobre a renda**: pessoas jurídicas. Rio de Janeiro: Justec, 1979.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de direito privado**. Rio de Janeiro: Borsoi, 1972. tomo XLI (parte especial).