

## AMORTIZAÇÃO DE OUTORGA EM CONCESSÕES PÚBLICAS – DEDUTIBILIDADE PARA FINS DE IRPJ E CSLL

Renato Nunes

Advogado. Doutor em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Mestre em Direito Tributário pela PUC-SP. Especializado em Direito Tributário pela PUC-SP. Professor universitário.

Lucas Barducco

Advogado. Pós-graduado em Direito Tributário pelo Instituto de Ensino e Pesquisa (Insper). Graduado em Direito pela PUC-SP.

Artigo recebido em 19.05.2023 e aprovado em 28.05.2023.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL 3 Amortização do capital aplicado 4 Fixação da taxa anual de amortização 5 Taxa anual de amortização não linear – fatores de risco 5.1 Regime de competência 5.2 Regime de depreciação – aproximações e distanciamentos 6 Conclusão 7 Referências.

RESUMO: O presente estudo buscou analisar os critérios para aferição da quota de amortização do capital aplicado para que o concessionário de serviço público tenha direito à exploração de determinado ativo e/ou serviço objeto de contrato de concessão, especialmente quanto à utilização de método não linear para fixação da quota de amortização. Para pessoas jurídicas sujeitas à sistemática do lucro real, o capital aplicado na aquisição de direitos cuja existência ou exercício tenha duração limitada pode ser amortizado. A amortização corresponde à recuperação do capital aplicado, devendo ser computada como custo ou despesa operacional em cada período de apuração, para fins de IRPJ e de CSLL. A legislação tributária não obriga a adoção do método linear para fixação das quotas de amortização e, no presente estudo, demonstra-se que, em diversos casos, seria até mais adequado proceder ao reconhecimento da amortização levando-se em conta não somente o prazo do contrato de concessão, mas também a proporção do valor (presente) anual de receitas projetadas frente ao valor (presente) total destas para todo aquele prazo, permitindo uma distribuição mais racional do resultado tributável ao longo do contrato de concessão. Foram analisados pareceres normativos da Receita Federal do Brasil e normas contábeis, além da legislação pertinente. Concluiu-se que, se

houver projeção confiável e imparcial das receitas a serem geradas com a exploração dos ativos objeto do contrato de concessão, a fixação da quota anual de amortização da Outorga pode, ao lado do prazo do contrato de concessão, tomar aquela em conta, dispensando-se o critério de linearidade.

**PALAVRAS-CHAVE:** Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica. Contribuição Social sobre o Lucro. Concessão de obra pública ou serviço público. Amortização da Outorga. Métodos linear e não linear.

## **AMORTIZATION OF GRANTS IN PUBLIC CONCESSIONS - DEDUCTIBILITY FOR IRPJ AND CSLL PURPOSES**

**CONTENTS:** 1 Introduction 2 Determination of the IRPJ and CSLL calculation bases 3 Amortization of invested capital 4 Setting the annual amortization rate 5 Annual non-linear amortization rate – risk factors 5.1 Accrual basis 5.2 Depreciation basis – approximations and differences 6 Conclusion 7 References.

**ABSTRACT:** The present study sought to analyze the criteria for measuring the capital amortization quota applied so that the public service concessionaire has the right to exploit a certain asset and/or service object of the concession contract, especially regarding the use of a non-linear method for fixing of the amortization rate. For legal entities subject to the actual profit system, the capital invested in the acquisition of rights whose existence or exercise has a limited duration can be amortized. Amortization corresponds to the recovery of the invested capital, and must be computed as an operating cost or expense in each calculation period, for IRPJ and CSLL purposes. The tax legislation does not require the adoption of the linear method for setting amortization quotas and, in the present study, it is demonstrated that, in several cases, it would be even more appropriate to proceed with the recognition of amortization taking into account not only the term of the concession contract, but also the ratio of the (present) annual value of projected revenues to their total (present) value for the entire period, allowing for a more rational distribution of the taxable income over the course of the concession contract. Normative opinions of the Federal Revenue of Brazil and accounting standards were analyzed, in addition to the relevant legislation. It was concluded that, if there is a reliable and impartial projection of the revenues to be generated with the exploitation of the assets object of the concession contract, the setting of the annual amortization quota of the Grant can, alongside the term of the concession contract, take that into into account, dispensing with the criterion of linearity.

**KEYWORDS:** Corporate Income Tax. Social Contribution on Profit. Concession of public work or public service. Amortization of Grant. Linear and non-linear methods.

### **1 INTRODUÇÃO**

O nosso objetivo no presente estudo é analisar critérios para aferição da quota de amortização do capital aplicado para que o concessionário tenha direito à exploração de ativo e/ou serviços objeto de contrato de concessão, capital este normalmente conhecido como valor de outorga (“Outorga”).

Consideramos no presente estudo que, muitas vezes, são vultosos os investimentos a serem realizados pela concessionária nos primeiros anos, e a exploração do negócio não gera receitas de maneira linear ao longo do contrato.

A situação acima pode gerar ineficiência quanto aos impactos oriundos da amortização do capital aplicado no resultado tributável da concessionária, pois, se a amortização for efetuada de maneira linear ao longo do tempo, dará lugar à geração de saldos expressivos de prejuízos fiscais nos primeiros anos de contrato, cuja compensação com lucros tributáveis futuros fica limitada a 30% do valor destes<sup>1</sup>.

Trataremos da possibilidade de reconhecimento da despesa com amortização da Outorga na proporção da geração de receitas ao longo do contrato, tornando a geração de resultado tributável mais uniforme ao longo do tempo do contrato, ao menos para fins das bases de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL), apuradas segundo a sistemática do *lucro real*.

## 2 APURAÇÃO DAS BASES DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL

As bases de cálculo do IRPJ e da CSLL correspondem ao lucro apurado segundo, basicamente, três métodos<sup>2</sup>, a saber: o *lucro presumido*, o *lucro real* e o *lucro arbitrado*. Como a adoção deste último não é exatamente uma faculdade do contribuinte, vamos nos ater ao dois primeiros regimes.

Na sistemática denominada *lucro presumido*, devem ser aplicados percentuais de presunção sobre a receita oriunda de atividades que constituam o objeto da pessoa jurídica e, ao resultado apurado, somadas as eventuais receitas financeiras e ganhos de capital, não sendo autorizada, em regra, a dedução de custos e despesas<sup>3</sup>.

No método do *lucro real*, que é o que nos interessa mais de perto por ora, a verificação das mencionadas bases de cálculo parte do lucro líquido do exercício,

- 
1. Lei n. 9.065, de 20 de junho de 1995, art. 15; Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/2018), aprovado pelo Decreto n. 9.580, de 22 de novembro de 2018, art. 580.
  2. Lei n. 8.981, de 20 de janeiro de 1995, art. 26; RIR/2018, art. 210.
  3. Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 15; RIR/2018, arts. 220 e seguintes.

que ulteriormente deve ser ajustado pelas adições e exclusões estabelecidas pela legislação competente<sup>4</sup>.

Em outras palavras, no dito método, a primeira medida a ser tomada é o confronto entre receitas, custos e despesas verificados num determinado período (anual ou trimestral<sup>5</sup>).

A esse respeito, cumpre mencionar que as receitas, os custos e as despesas devem ser reconhecidos segundo o denominado *regime de competência*, que estabelece que as receitas sejam registradas quando ganhas, e, juntamente com estas, os custos e as despesas direta ou indiretamente associadas, tudo isso não necessariamente coincidente com os fluxos financeiros correspondentes, que podem dar-se posterior ou anteriormente<sup>6</sup>.

Esse regime tem um fundamento claro, que é o de melhor informar o usuário da informação contábil acerca do desempenho de uma determinada entidade, pois propicia a evidenciação de um ganho tão logo este se realize (*i.e.*, direito ao recebimento do preço pela venda de mercadoria), assim como a sua afetação com os dispêndios necessários à sua percepção.

Presta-se, também, o regime em causa a denotar adequadamente a capacidade contributiva requerida pela Constituição Federal, em seu art. 145, § 1º, como pressuposto à caracterização de fatos geradores correspondentes a *auferir lucro* ou *receitas*, como ocorre no IRPJ e na CSLL, conforme atestado há longa data pela boa doutrina<sup>7</sup> e pela jurisprudência<sup>8</sup> pátrias.

4. Decreto-lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 6º; RIR/2018, art. 258; Lei n. 7.689, de 15 de dezembro de 1988, art. 2º, § 1º, “c”.

5. Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, arts. 1º, 2º e 28; RIR/2018, arts. 217 e seguintes.

6. Na mensuração do resultado segundo custo histórico, método praticamente exclusivo na “antiga” disciplina contábil, na qual se baseia a apuração de tributos sobre lucro e receitas e que ainda é preponderante na atual, o regime de competência tem como desdobramento unicamente a redistribuição dos fluxos de caixa. Sobre o assunto, ver: LOPES, Alessandro Broedel; MARTINS, Eliseu. *Teoria da contabilidade: uma nova abordagem*. São Paulo: Atlas, 2005. p. 142.

7. “É evidente, sob o ponto de vista conceitual, que o regime de competência (regime econômico, ‘accrual basis’) tem qualidade incomensuravelmente superior ao regime de caixa (‘cash basis’) e, por isso, não é à toa que este último somente seja adotado pela legislação do IRPJ em situações especialíssimas, relacionadas taxativamente na lei, além de ser empregado para a tributação da renda das pessoas físicas por razões de facilidade de cumprimento da obrigação tributária e da respectiva fiscalização” (OLIVEIRA, Ricardo Mariz. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 316).

8. Supremo Tribunal Federal, RE n. 150.755/PE, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 18.11.1992, DJ 20.08.1993.

Podemos inferir, então, que, na apuração dos tributos em causa, as receitas devem ser reconhecidas quando ganhas e, juntamente com estas, de modo “emparelhado”, os custos e as despesas diretamente associadas. Estas últimas, quando indiretamente referidas às receitas (*i.e.*, despesas com folha de pagamento do setor administrativo), devem ser apropriadas quando incorridas, isto é, quando *ocorre o fato de que nasce (ou provavelmente nascerá no futuro) a obrigação de pagar, ou de que provavelmente decorrerá a perda ou diminuição do valor de bem, ou o aumento de valor de obrigação*<sup>9</sup>.

Ainda a respeito do “emparelhamento” entre as receitas, os custos e as despesas diretamente associadas, devemos mencionar que isso pode ficar prejudicado na hipótese em que não seja possível mensurar, quantificar quanto se esteja a sacrificar para obter aquelas. Portanto, mesmo que haja consumo de um ativo diretamente relacionado à realização de uma receita, se tal evento não for passível de mensuração confiável, não poderá constituir um custo ou despesa.

### 3 AMORTIZAÇÃO DO CAPITAL APLICADO

O capital aplicado na aquisição de direitos cuja existência ou exercício tenha duração limitada pode ser amortizado<sup>10</sup>.

Sobre esse ponto, vale enfatizar que a redação original da Lei n. 4.506, de 30 de novembro de 1964, previa a possibilidade de amortização do valor do investimento em bens que, nos termos da lei ou do contrato de concessão, devem reverter ao poder concedente ao fim do prazo da concessão, sem indenização.

Esse dispositivo foi revogado pela Medida Provisória n. 627, de 11 de novembro de 2013, posteriormente convertida na Lei n. 12.973, de 13 de maio de 2014, que, em linha com a normatização contábil, reconhece que o direito oriundo do contrato de concessão pode ser representado em conta de ativo intangível ou ativo financeiro, a depender da contrapartida obtida pela concessionária:

Art. 35. No caso de contrato de concessão de serviços públicos em que a concessionária reconhece como receita o direito de exploração recebido do poder concedente, o resultado decorrente desse reconhecimento deverá ser computado no

9. PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Finanças e demonstrações financeiras da companhia: conceitos fundamentais*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1989. p. 491.

10. RIR/2018, art. 331.

lucro real à medida que ocorrer a realização do respectivo ativo intangível, inclusive mediante amortização, alienação ou baixa.

Parágrafo único. Para fins dos pagamentos mensais referidos no art. 2º da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a receita mencionada no caput não integrará a base de cálculo, exceto na hipótese prevista no art. 35 da Lei n. 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

Art. 36. No caso de contrato de concessão de serviços públicos, o lucro decorrente da receita reconhecida pela construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo financeiro representativo de direito contratual incondicional de receber caixa ou outro ativo financeiro, poderá ser tributado à medida do efetivo recebimento.

Parágrafo único. Para fins dos pagamentos mensais determinados sobre a base de cálculo estimada de que trata o art. 2º da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a concessionária poderá considerar como receita o montante efetivamente recebido.

Independentemente da questão acima, a amortização, quando aplicável, segundo prevê a legislação competente<sup>11</sup> – e de forma absolutamente acertada –, corresponde à recuperação do capital aplicado, porquanto colabora diretamente com a produção de receitas, devendo ser computada como custo ou despesa operacional em cada período de apuração, para fins de IRPJ e de CSLL.

Do quanto já expusemos, podemos verificar que a condição para a realização da amortização é que o direito ou o seu exercício tenha duração limitada, pois, do contrário, somente poderá dar lugar a uma perda quando deixar de existir<sup>12</sup>. Isto, a nosso ver, tem um fundamento muito claro, que é o fato de não se poder quantificar quanto do ativo se esteja a consumir para obter receitas, o que impediria o registro do custo ou da despesa correspondente.

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<sup>13</sup>, podendo ser apropriada mensalmente<sup>14</sup>. Por óbvio, o seu montante acumulado estará limitado ao valor do capital aplicado, isto é, o custo de aquisição do bem ou direito, ou o valor das despesas<sup>15</sup>.

11. Lei n. 4.506, de 30 de novembro de 1964, art. 58; RIR/2018, art. 330.

12. E que será dedutível na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL verificadas segundo a sistemática do lucro real, nos termos da Lei n. 4.506/1964, art. 58, § 4º; RIR/2018, art. 330, § 3º.

13. Lei n. 4.506/1964, art. 58, § 1º; RIR/2018, art. 332.

14. RIR/2018, art. 332, § 2º.

15. Lei n. 4.506/1964, art. 58, § 2º; RIR/2018, art. 330, § 1º.

Caso a amortização tenha início ou termine no curso do período de apuração, a taxa anual deverá ser ajustada proporcionalmente ao período de amortização<sup>16</sup>.

#### 4 FIXAÇÃO DA TAXA ANUAL DE AMORTIZAÇÃO

A grande questão acerca do tema discutido no presente estudo diz respeito à fixação da taxa anual de amortização da Outorga, isto é, do capital aplicado para se ter o direito de exercer as atividades de exploração do ativo objeto do contrato de concessão.

A se seguir o entendimento comum de que a mencionada taxa deve ser estabelecida linearmente, dividindo-se 100% pelo número de anos do contrato de concessão, há uma grande probabilidade de que a concessionária incorra em valores expressivos de prejuízos fiscais nos primeiros anos de operação, considerando a natureza desse tipo de contrato.

Tal entendimento poderia dar margem a uma ineficiência de ordem tributária, na medida em que, como apontamos anteriormente, a compensação de tais prejuízos com lucros tributáveis futuros estaria limitada a 30% dos valores destes, seja para fins de apuração de IRPJ, seja de CSLL.

Seria, portanto, mais adequado proceder-se ao reconhecimento da amortização levando-se em conta não somente o prazo do contrato de concessão, mas também a proporção do valor (presente) anual de receitas projetadas diante do valor (presente) total destas para todo aquele prazo.

A medida em questão permitiria uma distribuição mais adequada do resultado tributável ao longo do contrato de concessão, com a possibilidade até de geração de lucro, senão em todo, na maior parte do seu período de vigência.

A amortização do capital aplicado em bens com o fim de adquirir direito a explorar algo deve ser necessariamente acompanhada de critério que permita a sua segura mensuração.

Nesse aspecto, ousamos discordar do ilustre Professor José Luiz Bulhões Pedreira<sup>17</sup>, para quem o fundamento do critério para fixação da quota de amortização consiste unicamente no fato de que esse fenômeno seria representativo da perda do direito correspondente por força do transcurso do tempo.

16. RIR/2018, art. 332, § 1º.

17. PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto sobre a renda: pessoas jurídicas*. Rio de Janeiro: Justec, 1979. V. I, p. 424.

Para nós, se o direito à exploração de algo contribui com a geração de receitas – e no caso aqui analisado, o faz de maneira fundamental –, economicamente, sempre se estará diante de um consumo de ativo. Ocorre que esse fenômeno somente poderá ser patrimonialmente representado se puder ser confiavelmente mensurado.

Vale dizer, o prazo do direito ou do exercício deste, de fato, é um critério bastante objetivo e seguro para a mensuração do seu “consumo” e registro da despesa correspondente, mas não é o único, e, é bom destacarmos, sequer é assim determinado pela legislação fiscal.

Dessa forma, se a tal critério puderem ser somados outros que permitam uma mensuração mais precisa do consumo do ativo, isto, a um só tempo, contribuirá com o refinamento do “emparelhamento” das receitas, custos e despesas diretamente associadas e denotará de forma mais precisa a capacidade contributiva da concessionária relativamente ao IRPJ e à CSLL.

O entendimento que ora propusemos tanto faz sentido que a disciplina contábil vigente<sup>18</sup> o elege como regra, ao estabelecer que o cálculo da amortização deve ser efetuado de acordo com o padrão de consumo do benefício econômico gerado pelo direito de exploração adquirido, que normalmente se dá em função da curva de demanda, devendo-se aplicar o método linear somente se a estimativa dessa curva não oferecer razoável confiabilidade.

Sobre a influência da normatização contábil sobre a apuração de tributos, merece destaque a explicação de Heron Charneski<sup>19</sup>:

Resultado da conversão da Medida Provisória n. 627/2013, a Lei n. 12.973/2014 extingue o RTT (opcionalmente para o ano-calendário de 2014, e obrigatoriamente a partir do ano-calendário de 2015, conforme os seus arts. 75 e 119), para adequar a legislação tributária à legislação societária e às normas contábeis. Volta-se à mecânica do Decreto-lei n. 1.598/1977: o lucro real parte do lucro líquido do período, apurado conforme todas as regras contábeis aplicáveis, mas o legislador tributário traz uma série de correções e ajustes extracontábeis, via registro auxiliar eletrônico (o “e-LALUR”), para chegar ao resultado fiscal conforme prescrito pela legislação tributária.

---

18. OCPC n. 05, item 42.

19. CHARNESKI, Heron. *Normas internacionais de contabilidade e direito tributário brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2018. p. 79. (Série Doutrina Tributária, v. XXIV).

Por todo o exposto, entendemos que, se houver projeção confiável e imparcial das receitas a serem geradas com a exploração dos ativos objeto do contrato de concessão, a fixação da quota anual de amortização da Outorga deve, ao lado do prazo do contrato de concessão, tomar aquela em conta, dispensando-se o critério de linearidade.

Para tanto, é imprescindível restar demonstrado que tal critério permitirá uma melhor aplicação do regime de competência na apuração do resultado, inclusive para fins fiscais, haja vista denotar uma capacidade contributiva mais próxima da realidade econômica subjacente.

## **5 TAXA ANUAL DE AMORTIZAÇÃO NÃO LINEAR – FATORES DE RISCO**

Há dois pontos que entendemos merecer maior atenção para efeitos de avaliação de risco ao se decidir pelo emprego de uma taxa de amortização de Outorga na proporção da projeção das receitas obtidas, sendo um atinente ao regime de competência e outro ao emprego de entendimento construído a partir de disposições pertinentes à depreciação de bens.

### **5.1 Regime de competência**

O primeiro fator de risco que merece atenção diz respeito à possibilidade de a administração tributária vir a entender que o procedimento de reconhecimento de despesa com amortização aqui proposto não seja consonante com o regime de competência, mais especificamente por restar postergado nos primeiros anos de contrato, e, eventualmente, antecipado nos últimos, ao menos do ponto de vista quantitativo.

Esse fato, por si só, somente poderá ter alguma consequência negativa para a concessionária caso a suposta postergação ou antecipação de reconhecimento da despesa com amortização resulte em<sup>20</sup>:

- redução indevida do lucro tributável em qualquer período de apuração; ou
- diferimento do pagamento do IRPJ e da CSLL para período de apuração posterior ao em que seria devido.

---

20. Decreto-lei n. 1.598/1977, art. 6º, § 5º; RIR/2018, art. 285.

A caracterização de uma ou de ambas as situações acima descritas dependerá da projeção de receitas de cada contrato de concessão.

Creemos que dois cenários possam ilustrar o problema de que estamos a tratar:

**Cenário 1 – Uma variação no volume de receitas ao longo do Contrato de Concessão**

Ano 1	Ano 2	Ano 3	Ano 4	Ano 5	Ano 6	Ano 7	Ano 8	Ano 9	Ano 10	Ano 11	Ano 12
1%	1%	1%	1%	1%	1%	1%	1%	1%	1%	6%	6%

Ano 13	Ano 14	Ano 15	Ano 16	Ano 17	Ano 18	Ano 19	Ano 20	Ano 21	Ano 22	Ano 23	Ano 24	Ano 25
6%	6%	6%	6%	6%	6%	6%	6%	6%	6%	6%	6%	6%

No cenário acima, numa primeira análise, inexistiria prejuízo aos cofres públicos, porquanto não haveria diferimento de tributos sobre lucro. Isso porque, a se deduzir um valor de despesa inferior ao quanto fosse possível, o máximo que se poderia ter seria uma majoração de IRPJ e CSLL.

No entanto, a legislação não alude somente ao diferimento dos tributos sobre lucro, mas também à redução indevida de suas bases de cálculo em qualquer período de apuração. É nesse ponto que reside o risco de questionamento por parte das autoridades fiscais.

O quadro hipotético descrito anteriormente pode se enquadrar na situação em causa, qual seja, aplicação não linear, a fim de evitar a geração de prejuízos fiscais nos primeiros anos de contrato, cuja compensação, como se sabe, está limitada a 30% do lucro.

A esse respeito, confira-se como a Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal n. 51, de 31 de outubro de 1995, art. 26, *caput* e § 1º, trata do tema:

Art. 26. Para efeito de determinação do lucro real, *as exclusões do lucro líquido, em anos-calendário subsequentes ao em que deveria ter sido procedido o ajuste, não poderão produzir efeito diverso daquele que seria obtido, se realizadas na data prevista.*

§ 1º As exclusões que deixarem de ser procedidas, em ano-calendário em que a pessoa jurídica tenha apurado prejuízo fiscal, *terão o mesmo tratamento deste*. (grifos nossos).

Segundo Ricardo Mariz de Oliveira<sup>21</sup>:

[...] esta regra deve ser entendida no sentido de que, se uma exclusão deixar de ser feita, mas se tivesse sido feita produziria prejuízo fiscal ou o aumentaria no período-base competente, o valor que surgisse a este título, ou que fosse acrescido ao prejuízo fiscal já existente, deve ser tratado como tal, face às implicações de sua compensação futura.

No caso hipotético aqui tratado, em que pode ser reduzido ou até mesmo suprimido o montante de prejuízos fiscais, a dedução da parcela da despesa de amortização excedente ao quanto seria obtido mediante a aplicação de uma taxa linear, isto é, 2% – 6% contra 4% – deverá ser tratada como uma compensação de prejuízo fiscal, sujeitando-se ao limite correspondente.

Cenário 2 – Duas variações no volume de receitas ao longo do Contrato de Concessão

Ano 1	Ano 2	Ano 3	Ano 4	Ano 5	Ano 6	Ano 7	Ano 8	Ano 9	Ano 10	Ano 11	Ano 12
1%	1%	1%	1%	1%	1%	1%	1%	1%	1%	8%	8%

Ano 13	Ano 14	Ano 15	Ano 16	Ano 17	Ano 18	Ano 19	Ano 20	Ano 21	Ano 22	Ano 23	Ano 24	Ano 25
8%	8%	8%	8%	8%	8%	8%	8%	2%	2%	2%	2%	2%

Aos primeiros dez anos do cenário acima são aplicáveis os comentários que tecemos em relação ao Cenário 1, isto é, de risco de caracterização de redução indevida das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Diferentemente do Cenário 1, no de número 2, acrescentamos uma informação, de uma “aceleração” da amortização entre o 11º e o 20º ano de vigência do contrato de concessão.

21. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Guia IOB imposto de renda pessoa jurídica*. São Paulo: IOB, 2008. p. 263 (procedimento III.3).

Nessa hipótese, a se entender que o emprego de taxa de amortização não linear contraria o regime de competência, então, é possível restar caracterizada uma postergação do pagamento do IRPJ e da CSLL no período em questão, por força do aumento da despesa com amortização e consequente redução do lucro tributável.

Nada obstante tudo o quanto comentamos, as consequências acima têm lugar se e somente se ficar demonstrado que houve inobservância do regime de competência na utilização de taxas não lineares de amortização, sobre o que, aliás, a Receita Federal já se manifestou, conforme podemos depreender do trecho abaixo transcrito do Parecer Normativo Coordenador do Sistema de Tributação (CST) n. 57, de 16 de outubro de 1979:

[...]

4º Os valores que, por competirem a outro período-base, foram, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do exercício, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período competente, excluídos do lucro líquido, ou a ele adicionados, respectivamente.

5.1 A análise de seus termos revela a existência de:

- a) um pré-requisito: a *inexatidão contábil*, caracterizada pela contabilização de valores em período-base diverso daquele a que competem;
- b) uma finalidade: observância do regime de competência nos dois exercícios envolvidos;
- c) um comando: a correção, para efeitos fiscais, no lucro real do exercício em que se efetivou o registro inexato implica, obrigatoriamente, correção do lucro real do exercício competente; e
- d) um destinatário: o agente da correção, que é, como veremos a administração do tributo.

5.2 Assim, na hipótese de inobservância na escrituração do regime de competência (*pré-requisito*), a correção do lucro real do exercício da contabilização implica, de modo obrigatório, retificação do lucro real do período competente (comando), a fim de que o regime prescrito na lei seja observado em ambos os exercícios (finalidade).

[...] (grifos nossos).

Por tudo o que expusemos no tópico 4 do presente estudo, entendemos que a fixação de taxas anuais de amortização em função da projeção de receitas do contrato de concessão, desde que seja preparada de maneira confiável

e imparcial, estaria em absoluto alinhamento com o regime de competência, afastando, portanto, os efeitos que comentamos nos Cenários 1 e 2 acima.

## 5.2 Regime de depreciação – aproximações e distanciamentos

O regime tributário acerca da dedutibilidade de despesas com depreciação pode servir ao estudo da amortização, tanto para o bem quanto para o mal.

Na hipótese em que se deseje, nos primeiros anos do contrato de concessão, praticar taxa de amortização inferior à linear, a legislação pertinente à depreciação, especialmente as manifestações da Receita Federal, podem ser de grande utilidade.

Deveras, a legislação competente<sup>22</sup>, sob a ótica da Receita Federal (e nossa também), prevê que a dedução de despesa com depreciação de bens é uma *faculdade* do contribuinte, razão pela qual inexistente impedimento a se praticar uma taxa inferior à estabelecida por tal Órgão.

É o que podemos depreender do trecho abaixo transcrito do Parecer Normativo CST n. 79, de 01 de novembro de 1976:

*A depreciação dos bens do Ativo é uma faculdade, não uma obrigação, conforme se depreende da análise literal dos dispositivos do Regulamento do Imposto de Renda que tratam da matéria: art. 193, § 2º (normal), § 3º (por turnos de trabalho), §§ 4º e 5º (uso em condições anormais), e 194 e §§ (por incentivo fiscal). Essa afirmativa é fundada nos vocábulos “poderá” e “poderão”, insertos no início dos artigos citados. Assim, não há obrigatoriedade de se efetuar a depreciação em todos os exercícios financeiros de atividade da empresa. A legislação tributária fixa percentuais máximos e períodos mínimos de depreciação, não proibindo a empresa de apropriar quotas inferiores às permitidas, ou mesmo deixar de depreciar. (grifos nossos).*

Por outro lado, nesse mesmo Parecer Normativo, é elucidado entendimento de que *as importâncias não apropriadas não poderão ser recuperadas posteriormente através da utilização de taxas superiores às máximas anualmente permitidas para cada exercício.*

Aplicando-se a orientação esposada pela Receita Federal ao caso concreto que aqui estamos a analisar, se a amortização linear der lugar a uma taxa anual de 4%, mas nos primeiros dez anos de contrato optar-se por amortizar

22. Lei n. 4.506/1964, art. 57; RIR/2018, art. 317.

anualmente somente 2%, a diferença entre uma e outra não poderá ser “recuperada” no período remanescente do contrato de concessão.

Ocorre que há uma diferença entre os regimes jurídicos da depreciação e da amortização que inviabiliza por completo a adoção da aludida analogia, que é o fato de que este último não estipula uma taxa máxima anual, mas tão somente um critério de fixação dessa em função do prazo do contrato.

Além disso, somando-se a projeção de receitas ao prazo do contrato como itens a serem observados no estabelecimento das taxas anuais de amortização, se estas não forem uniformes, o único parâmetro para se afirmar se elas serão a menor ou a maior será aquela projeção, não havendo que se cogitar em taxa linear para tanto.

## 6 CONCLUSÃO

Buscamos analisar no presente estudo critérios para aferição das quotas de amortização fiscal dos valores de Outorga em contratos de concessão de serviços públicos.

Empresas que adotam o lucro real podem amortizar, para fins de IRPJ e CSLL, o valor correspondente ao capital aplicado na aquisição de direitos cuja existência ou exercício tenha duração limitada.

É comum que a amortização se dê pelo método linear, isto é, o valor total da Outorga dividido pelo número de meses de duração do contrato.

Contudo, nos contratos de concessão de serviços públicos, é usual que os investimentos a serem realizados pela concessionária nos primeiros anos sejam bastante elevados em comparação às receitas.

Em caso de adoção do método linear para aferição das quotas de amortização da Outorga, tal situação poderá gerar ineficiência tributária, por gerar saldos expressivos de prejuízos fiscais nos primeiros anos de contrato, cuja compensação com lucros tributáveis futuros fica limitada a 30% do valor destes.

Entretanto, a legislação tributária brasileira não obriga a adoção do método linear. Pelo contrário, é possível definir a quota de amortização considerando a proporção do valor de receitas projetadas para determinado período e o valor total destas para todo aquele prazo, possibilitando uma distribuição mais racional da amortização ao longo do contrato de concessão.

Assim, com base na legislação tributária brasileira, concluímos que, se houver projeção confiável e imparcial das receitas a serem geradas com a exploração dos ativos objeto do contrato de concessão, a fixação da quota de amortização da Outorga deve ser feita com base em tal proporção, afastando-se a adoção do método linear.

## 7 REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

BRASIL. Decreto-lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977. Altera a legislação tributária Federal e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del1598.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm). Acesso em: 11 maio 2023.

BRASIL. Decreto n. 9.580, de 22 de novembro de 2018. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2018/decreto/d9580.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/d9580.htm). Acesso em: 11 maio 2023.

BRASIL. Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal n. 51, de 31 de outubro de 1995. Dispõe sobre a apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas no ano-calendário de 1995. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?naoPublicado=&idAto=13885&visao=anotado>. Acesso em: 11 maio 2023.

BRASIL. Lei n. 4.506, de 30 de novembro de 1964. Dispõe sobre o imposto que recai sobre as rendas e proventos de qualquer natureza. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L4506.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4506.htm). Acesso em: 11 maio 2023.

BRASIL. Lei n. 8.981, de 20 de janeiro de 1995. Altera a legislação do imposto sobre a renda. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8981.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8981.htm). Acesso em: 11 maio 2023.

BRASIL. Lei n. 9.065, de 20 de junho de 1995. Dá nova redação a dispositivos da Lei n. 8.981, de 20 de janeiro de 1995, que altera a legislação tributária federal, e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9065.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9065.htm). Acesso em: 11 maio 2023.

BRASIL. Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9249.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9249.htm). Acesso em: 11 maio 2023.

BRASIL. Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9430.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm). Acesso em: 11 maio 2023.

BRASIL. Lei n. 12.973, de 13 de maio de 2014. Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins; revoga o Regime Tributário de Transição – RTT, instituído pela Lei n. 11.941, de 27 de maio de 2009; dispõe sobre a tributação da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, com relação ao acréscimo patrimonial decorrente de participação em lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas; altera o Decreto-lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e as Leis ns. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 4.506, de 30 de novembro de 1964, 7.689, de 15 de dezembro de 1988, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 12.865, de 9 de outubro de 2013, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 9.656, de 3 de junho de 1998, 9.826, de 23 de agosto de 1999, 10.485, de 3 de julho de 2002, 10.893, de 13 de julho de 2004, 11.312, de 27 de junho de 2006, 11.941, de 27 de maio de 2009, 12.249, de 11 de junho de 2010, 12.431, de 24 de junho de 2011, 12.716, de 21 de setembro de 2012, e 12.844, de 19 de julho de 2013; e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm). Acesso em: 11 maio 2023.

BRASIL. Medida Provisória n. 627, de 11 de novembro de 2013. Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, à Contribuição para o PIS/PASEP e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS; revoga o Regime Tributário de Transição – RTT, instituído pela Lei n. 11.941, de 27 de maio de 2009; dispõe sobre a tributação da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, com relação ao acréscimo patrimonial decorrente de participação em lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas e de lucros auferidos por pessoa física residente no Brasil por intermédio de pessoa jurídica controlada no exterior; e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2013/Mpv/mpv627.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/Mpv/mpv627.htm). Acesso em: 11 maio 2023.

BRASIL. Parecer Normativo Coordenador do Sistema de Tributação (“CST”) n. 57, de 16 de outubro de 1979. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/siju-t2consulta/link.action?idAto=121602>. Acesso em: 11 maio 2023.

BRASIL. Parecer Normativo CST n. 79, de 01 de novembro de 1976. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=121605>. Acesso em: 11 maio 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, RE n. 150.755/PE, Tribunal Pleno, rel. Min. Sepúlveda Pertence, julgado em 18.11.1992, publicado no DJ de 20.08.1993.

CHARNESKI, Heron. *Normas internacionais de contabilidade e direito tributário brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2018. (Série Doutrina Tributária, v. XXIV).

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Orientação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (OCPC) n. 05 – Contratos de concessão. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Orientacoes/Orientacao?Id=32>. Acesso em: 11 maio 2023.

LOPES, Alexsandro Broedel; MARTINS, Eliseu. *Teoria da contabilidade: uma nova abordagem*. São Paulo: Atlas, 2005.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Guia IOB imposto de renda pessoa jurídica*. São Paulo: IOB, 2008.

PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Finanças e demonstrações financeiras da companhia: conceitos fundamentais*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1989.

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

