

OUTORGA EM CONCESSÕES PÚBLICAS – IMPACTOS NA APURAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E DA COFINS

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 22.12.2023 e aprovado em 02.01.2024.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Contribuição ao PIS e Cofins – aspectos gerais 3 Sobre a não cumulatividade – sua amplitude 4 Não cumulatividade 5 Creditamento de Contribuição ao PIS e de Cofins sobre despesas de amortização de outorga 5.1 Classificação contábil – “antiga” e “atual” contabilidade 5.2 Créditos de Contribuição ao PIS e de Cofins sobre amortização da outorga à luz do atual padrão contábil 5.2.1 Arrendamento mercantil 5.2.2 Valores pagos a entes públicos – entrada exonerada 5.2.3 Créditos da Contribuição ao PIS e da Cofins – prazo de aproveitamento 6 Conclusão 7 Referências.

RESUMO: O presente estudo buscou analisar os critérios para mensuração e forma de apropriação de créditos de Contribuição ao PIS e Cofins referentes ao capital aplicado para que o concessionário de serviço público tenha direito à exploração de determinado ativo e/ou serviço objeto de contrato de concessão. Pessoas jurídicas sujeitas à sistemática não cumulativa de Contribuição ao PIS e Cofins são autorizadas pela legislação a abater, dos valores apurados das Contribuições, créditos calculados sobre determinadas compras e contratações. Esses créditos também são aplicáveis a despesas relacionadas a quotas de depreciação e de amortização. A Lei n. 12.973/2014 trouxe regramento expresso para a apropriação de créditos da Contribuição ao PIS e da Cofins em relação a serviços de construção, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura que deem lugar ao registro de ativo intangível ou financeiro, determinando que o aproveitamento ocorrerá à medida que haja a amortização do intangível ou recebimento do ativo financeiro. Esse regime é aplicável somente a serviços de responsabilidade da concessionária e seus insumos. Já as aquisições de bens que não se incorporem na infraestrutura devem ser creditadas conforme sua natureza, não se aplicando o aludido regime

específico. Ademais, quanto ao prazo para aproveitamento dos créditos da Contribuição ao PIS e da Cofins, concluiu-se que não há tal previsão na legislação.

PALAVRAS-CHAVE: Contribuição ao Programa de Integração Social. Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social. Concessão de obra pública ou serviço público. Amortização da outorga. Prazo decadencial.

PUBLIC CONCESSION PAYMENTS – IMPACTS ON THE CALCULATION OF PIS AND COFINS CONTRIBUTIONS

CONTENTS: 1 Introduction 2 Contribution to PIS and Cofins – general aspects 3 About non-cumulativeness – its scope 4 Non-cumulativeness 5 Crediting of Contribution to PIS and Cofins on grant amortization expenses 5.1 Accounting classification – “old” and “current” accounting 5.2 PIS and Cofins Contribution Credits on the amortization of the grant in light of the current accounting standard 5.2.1 Leasing 5.2.2 Amounts paid to public entities – entry exempted 5.2.3 PIS and Cofins Contribution Credits – use period 6 Conclusion 7 References.

ABSTRACT: This study aimed to analyze the criteria for calculation and recognition of PIS and Cofins credits related to the capital invested for enabling a public service concessionaire to obtain the right to operate certain assets and/or services covered by a concession contract. Legal entities subject to the non-cumulative system of PIS and Cofins are authorized by legislation to deduct, from the calculated Contribution amounts, credits related to specific purchases and contracts. These credits also apply to expenses related to depreciation and amortization quotas. Law No. 12,973/2014 expressly regulated the recognition of PIS and Cofins credits concerning construction, renovation, expansion, or improvement services of infrastructure resulting in the registration of an intangible or financial asset, establishing that the credit recognition will occur to the extent that the intangible asset is amortized, or the financial asset is received. This regime is only applicable to services under the concessionaire’s responsibility and their inputs. On the other hand, acquisitions of goods not incorporated into the infrastructure should be credited according to their nature and are not subject to the aforementioned specific regime. Furthermore, concerning the time limit for using PIS and Cofins Contribution credits, we have concluded that there is no such provision in the legislation.

KEYWORDS: Contribution to the Social Integration Program. Contribution for Social Security Financing. Public works concession or public service concession. Amortization of concession payments. Statute of limitations.

1 INTRODUÇÃO

Em recente artigo intitulado “Amortização de outorga em concessões públicas – dedutibilidade para fins de IRPJ e CSLL”¹, abordamos os critérios para aferição da quota de amortização para fins de determinar o valor mensal da despesa dedutível das apurações do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

O presente estudo é uma continuidade do artigo em causa e pretendemos analisar a forma de determinar o valor e a forma de aproveitamento de créditos das Contribuições ao Programa de Integração Social (PIS) e para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) sobre o capital aplicado na outorga em concessões públicas.

Consideramos que, dentre as mudanças promovidas nos padrões contábeis brasileiros pela Lei n. 11.638, de 28 de dezembro de 2007, está a alteração da classificação contábil do valor despendido para que o concessionário de serviço público tenha direito à exploração de determinado ativo ou serviço objeto de contrato de concessão de bens, que passaram a ser classificados num subgrupo próprio denominado *ativo intangível*, apartado do *imobilizado*.

A Medida Provisória n. 627, de 11 de novembro de 2013, posteriormente convertida na Lei n. 12.973, de 13 de maio de 2014, que extinguiu o Regime Tributário de Transição (RTT), trouxe tratamento tributário específico para créditos da Contribuição ao PIS e da Cofins em relação a serviços de construção, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura que deem lugar ao registro de ativo intangível ou financeiro.

Neste estudo, trataremos dos critérios para creditamento da Contribuição ao PIS e da Cofins, limitações quanto à possibilidade de crédito e prazo para aproveitamento.

2 CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS — ASPECTOS GERAIS

A Contribuição ao PIS e a Cofins são tributos incidentes sobre a totalidade das receitas da pessoa jurídica², mas cujo valor devido não necessariamente equivale ao obtido mediante a aplicação das alíquotas correspondentes sobre tal base.

1. NUNES, Renato; BARDUCCO, Lucas. Amortização de outorga em concessões públicas – dedutibilidade para fins de IRPJ e CSLL. *Revista de Direito Tributário da APET*, São Paulo, n. 48, 2023.
2. Lei n. 9.718, de 27 de novembro de 1998, art. 3º; Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002, art. 1º; Lei n. 10.833, de 29 de dezembro de 2003, art. 1º.

Atualmente, existem dois sistemas de cálculo do valor devido a título das Contribuições em causa: um denominado “cumulativo”³, outro, “não cumulativo”⁴.

A adoção dum ou doutro regime não é faculdade do contribuinte, mas, *grossa modo*, resultado do método de apuração do IRPJ a que esteja sujeito⁵.

Ao se adotar a sistemática de apuração de IRPJ denominada “lucro real”, a pessoa jurídica, como regra, resta obrigada a apurar os valores devidos a título de Contribuição ao PIS e Cofins segundo o método *não cumulativo*. Optando-se pela sistemática denominada “lucro presumido”, então a sistemática aplicável será a *cumulativa*.

Basicamente, dois itens diferem um sistema do outro.

Primeiramente, as alíquotas das Contribuições, que no regime cumulativo são normalmente de 0,65%⁶ para a Contribuição ao PIS e de 3%⁷ para a Cofins e, no outro regime, 1,65%⁸ e 7,6%⁹, respectivamente.

Em segundo lugar, o fato de que no regime cumulativo não é permitido à pessoa jurídica promover qualquer sorte de abatimento do valor verificado mediante aplicação da alíquota sobre a base de cálculo (totalidade das receitas), daí por que a denominação “cumulativo”, ao passo que, em contraposição, no regime não cumulativo, a legislação permite o abatimento, do valor apurado de Contribuição ao PIS e Cofins, de créditos sobre custos e despesas incorridas pela pessoa jurídica, obtidos por meio da aplicação de percentuais sobre esses custos e despesas, coincidentes com os das alíquotas de tais Contribuições¹⁰.

Além dos créditos em si, atualmente a legislação também permite o abatimento dos valores de Contribuição ao PIS e Cofins pagos pela pessoa jurídica na importação de bens e serviços, quando a sistemática de apuração destas Contribuições sobre receitas seja a não cumulativa¹¹.

3. Lei n. 9.718/1998.

4. Lei n. 10.637/2002 e Lei n. 10.833/2003.

5. Lei n. 10.637/2002, art. 8º; Lei n. 10.833/2003, art. 10.

6. Lei n. 9.715, de 25 de novembro de 1998, art. 8º.

7. Lei n. 9.718/1998, art. 8º.

8. Lei n. 10.637/2002, art. 2º.

9. Lei n. 10.833/2003, art. 2º.

10. Lei n. 10.637/2002, art. 3º; Lei n. 10.833/2003, art. 3º.

11. Lei n. 10.865, de 30 de abril de 2004, art. 15.

3 SOBRE A NÃO CUMULATIVIDADE — SUA AMPLITUDE

A adoção do regime não cumulativo foi, durante muitos anos, bastante esperada pelo empresariado, basicamente sob o argumento de que na sistemática cumulativa haveria uma nefasta “tributação em cascata”, onerando todas as etapas da cadeia empresarial.

Diante das pressões da sociedade, em 2002, por meio da Medida Provisória n. 66, de 29 de agosto (convertida na Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002), o Poder Executivo lançou as bases de um regime não cumulativo, inicialmente voltado somente à Contribuição ao PIS.

A consagração ou legitimação do novo regime terminou sendo objeto da própria Constituição Federal, que teve um parágrafo (§ 12º) adicionado ao seu art. 195, por meio da Emenda Constitucional n. 42, de 19 de dezembro de 2003, estabelecendo competir à lei definir os setores de atividade econômica para os quais as contribuições sobre faturamento ou receitas e importação de bens e serviços seriam não cumulativas.

Em 2003, as linhas mestras da não cumulatividade lançadas pela Medida Provisória n. 66 (convertida na Lei n. 10.637/2002) foram estendidas à Cofins, por meio da Medida Provisória n. 135, de 30 de outubro de 2003, convertida na Lei n. 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que acabou acrescentando novos critérios gerais ao regime já concebido.

O regime geral da não cumulatividade, tal como conhecemos hoje, foi concluído pela Medida Provisória n. 164, de 29 de janeiro de 2004, convertida na Lei n. 10.865, de 30 de abril de 2004, que instituiu a Contribuição ao PIS-Importação e a Cofins-Importação, e introduziu novas regras naquele.

Diferentemente do que se passa com o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), assim como os tributos porventura instituídos com base na denominada competência residual da União¹², em que a não cumulatividade é um imperativo constitucional e, pois, sujeita unicamente às eventuais limitações previstas pela própria Constituição, no caso da Contribuição ao PIS e da Cofins, o Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu que o legislador ordinário tem

12. Constituição Federal, art. 154, I.

autonomia para estabelecer restrições a crédito da Contribuição ao PIS e da Cofins no regime não cumulativo de cobrança¹³.

4 NÃO CUMULATIVIDADE

Como dissemos, o regime não cumulativo consiste fundamentalmente em autorizar a pessoa jurídica a abater, dos valores apurados de Contribuição ao PIS e Cofins, créditos calculados sobre custos e despesas incorridas.

Nestes termos, a legislação estabelece as seguintes hipóteses em que é autorizado o aludido creditamento¹⁴:

- bens adquiridos para revenda;
- bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes;
- despesa de energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas no(s) estabelecimento(s) do contribuinte;
- valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples);
- aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades do contribuinte;
- despesas com depreciação de máquinas, bens e outros bens utilizados, máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, adquiridos de pessoa jurídica;
- despesas com depreciação de edificações e benfeitorias incorridas junto à pessoa jurídica;
- custo de bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto na legislação competente;

13. Tema 756 – RE n. 841.979/PE, Tribunal Pleno, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 28.11.2022, *DJe* 09.02.2023.

14. Lei n. 10.637/2002, art. 3º; Lei n. 10.833/2003, art. 3º.

- despesas de armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor;
- despesas com vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.

Devem ser levados em conta também os critérios de creditamento abaixo indicados, nem sempre aplicáveis a todas as hipóteses acima, conforme demonstraremos adiante:

- o direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação¹⁵:
 - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;
 - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País.
- não é admitido o creditamento do valor¹⁶:
 - de mão de obra paga a pessoa física; e
 - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das Contribuições, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota o (zero), isentos ou não alcançados pelas Contribuições.

5 CREDITAMENTO DE CONTRIBUIÇÃO AO PIS E DE COFINS SOBRE DESPESAS DE AMORTIZAÇÃO DE OUTORGA

5.1 Classificação contábil – “antiga” e “atual” contabilidade

Desde o final de 2007, a Contabilidade brasileira vem passando por um processo de profundas modificações, com vistas à convergência aos padrões internacionalmente adotados, mais especificamente os propostos pelo IASB.

15. Lei n. 10.637/2002, art. 3º, § 3º; Lei n. 10.833/2003, art. 3º, § 3º.

16. Lei n. 10.637/2002, art. 3º, § 2º; Lei n. 10.833/2003, art. 3º, § 2º.

As modificações são muitas e das mais variadas espécies, desde a reclassificação de subgrupos de contas do balanço patrimonial até os critérios de reconhecimento de ativos, passivos, receitas, custos e despesas.

Isso não representaria nenhum problema para fins fiscais, não fosse o fato de a legislação brasileira, há longa data, fazer inúmeras remissões a informações originalmente concebidas no âmbito do sistema contábil, em especial para fins de apuração de tributos sobre lucro e receitas, designadamente o IRPJ, a CSLL, a Contribuição ao PIS e a Cofins.

Não bastasse a legislação tributária referir-se a informações originalmente concebidas no sistema contábil pertinentes a receitas, custos e despesas, esta o faz também quanto às chamadas contas patrimoniais (ativos e passivos), que muitas vezes são relevantes para o atendimento de condições para a fruição de benefícios fiscais e outros fins, como por exemplo, o creditamento de Contribuição ao PIS e Cofins.

Pois muito bem, na chamada “antiga” Contabilidade, cujos padrões vigoram integralmente até 31 de dezembro de 2007, os bens incorpóreos utilizados nas atividades da empresa para os quais não houvesse expectativa de alienação eram classificados como *ativo imobilizado*, conforme a redação original do inciso IV do art. 179 da Lei n. 6.404/1976¹⁷.

Portanto, se estivéssemos em 2007, não teríamos dúvidas em afirmar que o valor despendido para que o concessionário de serviço público tivesse direito à exploração de determinado ativo ou serviço objeto de contrato de concessão constituiria um item do seu ativo imobilizado.

Ocorre que, dentre as mudanças promovidas nos padrões contábeis brasileiros, bens com a característica que mencionamos passaram a ser classificados num subgrupo próprio denominado *ativo intangível*¹⁸, apartado do *imobilizado*.

17. “Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:

[...]

IV – no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial;

[...]”

18. Vide: Lei n. 6.404/1976, art. 179, VI; item 54 do Pronunciamento do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) n. 26 (R1).

Sendo assim, no presente estudo, avaliaremos o direito à apropriação de créditos de Contribuição ao PIS e Cofins à luz da classificação contábil trazida pelos atuais padrões de contabilidade.

5.2 Créditos de Contribuição ao PIS e de Cofins sobre amortização da outorga à luz do atual padrão contábil

A “virada contábil”, no Brasil, foi iniciada pela Lei n. 11.638/2007, e, conforme se observa do seu trâmite de aprovação, sempre houve uma preocupação grande do legislador de que esta não surtisse efeitos tributários, anseio este que acabou se materializando numa “cláusula de neutralidade” bastante ampla, mas destinada a poucas pessoas (sociedades anônimas, sociedades em comandita por ações e sociedades de grande porte¹⁹), no sentido de que as alterações nos padrões contábeis em razão do processo de internacionalização não poderia constituir, de nenhum modo, base de incidência de tributos de competência da União²⁰.

Esta neutralidade, restrita a poucos, apesar de ser materialmente abrangente, resguardando o fenômeno da tributação de quaisquer modificações na Contabilidade, inclusive quanto a contas patrimoniais, não convenceu a sociedade, tampouco a Secretaria da Receita Federal do Brasil, que acabou interpretando-a de maneira atrapalhada²¹.

Em reação a isso, foi, então, instituído um novo “regime de neutralidade” – o famoso RTT – pela Medida Provisória n. 449, de 03 de dezembro de 2008,

19. Lei n. 6.404/1976, arts. 174 e seguintes e art. 280; Lei n. 11.638/2007, art. 3º.

20. Vide redação do § 7º (revogado) do art. 177 da Lei n. 6.404/1976, dada pela Lei n. 11.638/2007.

21. “Solução de Consulta 75/2008

Órgão: Superintendência Regional da Receita Federal – SRRF/10ª Região Fiscal

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ementa: DOAÇÕES FEITAS PELO PODER PÚBLICO. CÔMPUTO NO LUCRO REAL

A partir de 1º de janeiro de 2008, as doações feitas pelo Poder Público obrigatoriamente serão registradas pelas pessoas jurídicas donatárias como receitas do período a que competirem, não havendo previsão legal para sua exclusão do lucro líquido para efeito de apuração do lucro real.

Dispositivos legais: Lei n. 6.404, de 1976, arts. 182, § 1º, e 195-A; Lei n. 11.638, de 2007, arts. 1º, 2º e 10; Decreto-Lei n. 1.598, de 1977, arts. 38, § 2º, e 67, inciso XI; Decreto n. 3.000, de 1999 (RIR/1999), arts. 443 e 274, § 1º.

Vera Lúcia Ribeiro Conde – Chefe da Divisão

(Data da Decisão: 27.05.2008 11.06.2008).”

convertida na Lei n. 11.941, de 27 de maio de 2009, aplicável a todas as pessoas jurídicas e equiparadas, independentemente do tipo societário e porte, mas que restringiu aquele somente às mudanças nos critérios de reconhecimento de receitas, custos e despesas, e pior, unicamente em relação a IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e Cofins²².

Posteriormente, com o advento da Medida Provisória n. 627/2013, convertida na Lei n. 12.973/2014, o RTT foi extinto e houve a inserção de regulação²³ expressa para créditos da Contribuição ao PIS e da Cofins em relação a serviços de construção, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura que deem lugar ao registro de ativo intangível ou financeiro, que estabelece que aqueles *somente* poderão ser aproveitados na medida da amortização ou recebimento deste último.

É preciso que façamos uma observação inicial, e bastante relevante, que é o fato de que o regime que mencionamos logo acima somente se aplica em relação a *serviços* de responsabilidade da concessionária e *os seus respectivos insumos*, não se aplicando a compras e aquisições de itens que não se incorporem na infraestrutura, nas construções, isto é, que possam ser retirados destas sem comprometer as suas características fundamentais.

22. Vide arts. 15 e seguintes da Lei n. 11.941/2009.

23. Lei n. 10.637/2002, art. 3º, §§ 21 e 22:

“§ 21. Na execução de contratos de concessão de serviços públicos, os créditos gerados pelos serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura, quando a receita correspondente tiver contrapartida em ativo intangível, representativo de direito de exploração, ou em ativo financeiro, somente poderão ser aproveitados, no caso do ativo intangível, à medida que este for amortizado e, no caso do ativo financeiro, na proporção de seu recebimento, *excetuado, para ambos os casos, o crédito previsto no inciso VI do caput.* (grifos nossos).

§ 22. O disposto no inciso XI do *caput* não se aplica ao ativo intangível referido no § 21”.

Lei n. 10.833/2003, art. 3º, §§ 29 e 30:

“§ 29. Na execução de contratos de concessão de serviços públicos, os créditos gerados pelos serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura, quando a receita correspondente tiver contrapartida em ativo intangível, representativo de direito de exploração, ou em ativo financeiro, somente poderão ser aproveitados, no caso do ativo intangível, à medida que este for amortizado e, no caso do ativo financeiro, na proporção de seu recebimento, *excetuado, para ambos os casos, o crédito previsto no inciso VI do caput.* (grifos nossos).

§ 30. O disposto no inciso XI do *caput* não se aplica ao ativo intangível referido no § 29”.

Pela redação do dispositivo que regula o tema, entendemos que o novo regime de creditamento não se aplica a itens tais como móveis em geral e máquinas. Neste aspecto, com o objetivo de evitarem-se eventuais questionamentos por parte das autoridades fiscais por força de eventual evidência deficiente, é de fundamental importância que as contas das demonstrações contábeis sejam devidamente segregadas e identificadas.

Ao creditamento sobre *aquisição de edificações* também termina aplicando-se regime análogo, tendo em vista que a aceleração em até 1/24 ao mês, prevista no art. 6º da Lei n. 11.488, de 15 de junho de 2007, somente tem lugar quando se tratar de item incorporado ao *ativo imobilizado*, por força de expressa previsão da referida legislação.

No caso de aquisição no mercado doméstico de máquinas ou equipamentos que não constituam insumo dos serviços de construção, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura, o creditamento da Contribuição ao PIS e da Cofins não estará condicionado à amortização do ativo intangível ou financeiro correspondente, o que, aliás, é expressamente mencionado nos §§ 29 e 30, inseridos pela Lei em causa no art. 3º da Lei n. 10.637/2002 e no art. 3º da Lei n. 10.833/2003, respectivamente.

5.2.1 Arrendamento mercantil

Como é de conhecimento, o denominado “processo de reforma contábil” também surtiu efeitos significativos no tratamento das mutações patrimoniais relativas aos contratos de arrendamento mercantil²⁴, o que terminou por motivar o legislador a regular o assunto por meio da Lei n. 12.973/2014.

Especificamente em relação ao creditamento da Contribuição ao PIS e da Cofins, o art. 57, parágrafo único, da Lei em questão autoriza o creditamento destas Contribuições “sobre o custo de aquisição ou construção dos bens arrendados proporcionalmente ao valor de cada contraprestação durante o período de vigência do contrato”.

Quando se tratar de arrendamento mercantil de bem construído pela arrendatária, sendo este parte de infraestrutura objeto de contrato de concessão, se a conclusão da construção for posterior a 1º de janeiro de 2015, então o creditamento da Contribuição ao PIS e da Cofins deverá dar-se na medida da

24. Vide Pronunciamento CPC o6 (R2).

amortização do ativo intangível ou recebimento do ativo financeiro correspondente, por conta da regra excepcional que mencionamos anteriormente – *vide* §§ 29 e 30 inseridos pela Lei n. 12.973/2014 no art. 3º da Lei n. 10.637/2002 e no art. 3º da Lei n. 10.833/2003.

Merece atenção, também, o creditamento da Contribuição ao PIS e da Cofins incidentes sobre a importação de bens objeto de arrendamento mercantil, que continua se dando sobre o valor de cada parcela devida à arrendadora, não lhe sendo aplicáveis os novos regimes instituídos pela Lei n. 12.973/2014²⁵.

5.2.2 Valores pagos a entes públicos – entrada exonerada

Temos ciência da posição de alguns juristas no sentido de que não caberia o creditamento da Contribuição ao PIS e da Cofins sobre valores pagos a entes públicos, posto que esta não estaria sujeita a nenhum destes tributos.

Contudo, a nosso ver, isto não constituiria óbice à tomada de crédito, visto que o dispositivo que o fundamenta²⁶ não impõe a incidência da Contribuição ao PIS e da Cofins como condição para tanto.

A legislação das Contribuições em causa, acompanhando em grande medida os regimes jurídicos voltados ao IPI e ao ICMS, acabou por limitar o creditamento nas situações em que a receita do fornecedor com a venda de algo seja tributada pela Contribuição ao PIS e pela Cofins, ainda que no regime cumulativo ou até mesmo no denominado Super Simples²⁷.

Agora, é importante deixarmos bem claro que no IPI e no ICMS, inclusive por previsão constitucional²⁸, o creditamento dá-se em relação ao imposto incidente na etapa anterior, de modo que, em isto não se dando, é natural que não reste autorizado o creditamento correspondente²⁹.

Diferentemente, no caso da Contribuição ao PIS e da Cofins, salvo quanto às exações que recaem na importação de produtos e serviços, o creditamento não se dá sobre o valor das Contribuições incidentes anteriormente,

25. *Vide* Lei n. 10.865/2004, art. 15, IV.

26. Art. 3º, XI, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, inseridos pela Lei n. 12.973/2014.

27. Ato Declaratório Interpretativo RFB n. 15, de 26 de setembro de 2007.

28. *Vide* arts. 153, § 3º, II, e 155, § 2º, I, ambos da Constituição Federal.

29. Entendimento este ratificado pelo Supremo Tribunal Federal. *Vide* RE n. 212.484/RS, Tribunal Pleno, Rel. Min. Nelson Jobim, julgado em 05.03.1998, publicado no DJ de 27.11.1998.

e sim sobre os custos e despesas previstos pela legislação competente, conforme vimos demonstrando.

A vedação em discussão, em nosso entendimento, é bastante clara ao referir-se a crédito do valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das Contribuições, de modo que podemos concluir com bastante segurança que somente tem lugar quando o *fato gerador* do crédito consistir na aquisição de bens ou serviços.

Analisando o rol de hipóteses em que a legislação autoriza a tomada de créditos de Contribuição ao PIS e Cofins, temos que somente há que se falar em creditamento oriundo de aquisição de bem ou serviço nas seguintes situações:

- bens adquiridos para revenda;
- bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes;
- despesa de energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas no(s) estabelecimento(s) do contribuinte;
- despesas de armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor;
- despesas com vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.

Ora, a situação de que estamos tratando no presente estudo refere-se à tomada de crédito sobre despesas de amortização de intangíveis. Não se trata, como vimos demonstrando, de direito a creditamento surgido por força de aquisição, mas sim pelo fato de se incorrer em despesa com amortização.

Temos notícias de alguns doutrinadores³⁰ que advogam entendimento diverso do nosso, quais sejam, de que somente no caso de aquisição de bem ou serviço tribu-

30. Ver: BERGAMINI, Adolpho. PIS/Cofins não cumulativo: análise jurídica do modelo de não cumulatividade adotado; natureza jurídica dos créditos das contribuições e teste de constitucionalidade da sistemática. *Revista de Direito Tributário da APET*, São Paulo, n. 21, p. 376, 2009; HIGUCHI, Hiromi. *Imposto de renda das empresas*. 38. ed. São Paulo: IR, 2013. p. 825; SEHN, Solon. *PIS-Cofins: não cumulatividade e regimes de incidência*. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 330.

tada pela Contribuição ao PIS e pela Cofins é que a depreciação ou amortização correspondente daria direito a crédito.

Todavia, por tudo que expusemos, não conseguimos deprender da legislação vigente sentido que nos permita comungar de suas opiniões.

Em resumo, concluímos que é autorizado tomar crédito sobre a outorga financeira constituída em razão de pagamento efetuado a entes públicos, desde esta seja classificada como ativo intangível.

5.2.3 Créditos da Contribuição ao PIS e da Cofins – prazo de aproveitamento

Quanto ao prazo de aproveitamento dos créditos da Contribuição ao PIS e da Cofins regularmente apurados, observamos que, em concessões públicas, é muito comum que seja gerado um valor expressivo de créditos nos primeiros anos do contrato e que o seu aproveitamento ocorra em prazo superior a cinco anos.

Apenas a título de esclarecimento, estamos a tratar de créditos regularmente apurados e apropriados, que se acumulam em função de as receitas da concessionária, em regra, não gerarem débitos da Contribuição ao PIS e da Cofins em montante suficiente para aproveitá-los em curto intervalo de tempo. Não se trata, pois, nem de apropriação extemporânea de crédito nem de acúmulo por conta de *saída exonerada* (i.e., alíquota zero, isenção etc.), situações que não serão objeto de nossa análise no presente estudo.

Pois bem, como se sabe, para a pessoa jurídica sujeita ao regime não cumulativo da Contribuição ao PIS e da Cofins, a legislação lhe assegura o direito de se creditar sobre custos e despesas verificados num determinado mês, crédito este compensável com os valores apurados daquelas Contribuições.

Cuida-se de crédito escritural, aproveitável exclusivamente para abatimento dos valores apurados a título da Contribuição ao PIS e da Cofins, não constituindo, assim, um direito de pleitear a devolução de algo perante a União, isto é, direito cujo exercício dependa de ato de outra parte. Trata-se de *direito potestativo*, exercível unilateralmente pelo seu titular, que somente tem a prerrogativa de reclamar contra alguém se impedido ou sofrer embaraços para tanto.

A este respeito, são elucidativas as lições de Gomes (2000)³¹:

31. GOMES, Orlando. *Introdução ao direito civil*. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000. p. 118.

A todo direito corresponde, em tese, uma obrigação. Há direitos nos quais, entretanto, a faculdade de agir do titular não se correlaciona a uma prestação de outrem. São denominados *direitos potestativos*. (grifos do original).

A todo direito corresponde, em tese, uma obrigação. Há direitos nos quais, entretanto, a faculdade de agir do titular não se correlaciona a uma prestação de outrem. São denominados *direitos potestativos*.

É importante mencionarmos que a legislação determina que os créditos não aproveitados em determinado mês poderão sê-lo nos meses subsequentes, sem, contudo, estabelecer prazo (decadencial) para tanto. Em outras palavras, estando regularmente apurados e lançados, inexistente prazo definido pela legislação para o seu aproveitamento, que, repetimos, depende única e exclusivamente da pessoa jurídica titular.

Nada obstante o entendimento que ora registramos, identificamos diversas manifestações da Receita Federal a respeito, por exemplo aquela exteriorizada por meio das Soluções de Consulta Cosit ns. 355, de 13 de julho de 2017, e 54, de 25 de março de 2021, de que o valor de crédito não aproveitado num determinado mês pode sê-lo nos meses subsequentes, mas desde que dentro de cinco anos contados do último dia do mês de sua apuração.

Esse entendimento está previsto também no art. 163 da Instrução Normativa RFB n. 2.121, de 15 de dezembro de 2022³².

O fundamento utilizado pela Receita Federal foi o Decreto n. 20.910, de 6 de janeiro de 1932, cujo art. 1º prevê que “as dívidas passivas da União, dos Estados e dos Municípios, bem assim todo e qualquer direito ou ação contra a Fazenda federal, estadual ou municipal, seja qual for a sua natureza, prescrevem em cinco anos contados da data do ato ou fato do qual se originarem”.

Este dispositivo invocado pela Receita Federal, contudo, não se aplica ao caso de direitos potestativos, já que versa sobre prescrição extintiva, isto é, o meio de extinção, pelo decurso do tempo, do direito de acionar – *pretensão* – para reclamar o direito cujo exercício dependa de ato de outrem – *direito subjetivo*.

32. “Art. 163. O direito de utilizar os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na forma prevista neste Título prescreve em 5 (cinco) anos contados do primeiro dia do mês subsequente àquele em que ocorrida a aquisição, a devolução ou o dispêndio que permite a apuração de crédito”.

Somente cabe falar-se em prescrição quando for possível a violação de direito, o que é inviável quando se tratar da espécie *potestativo*, posto que o seu exercício depende única e exclusivamente do seu titular.

O Código Civil vigente, aliás, é bastante claro ao tratar do assunto: “Art. 189. Violado o direito, nasce para o titular a pretensão, a qual se extingue, pela prescrição, nos prazos a que aludem os arts. 205 e 206”.

Apenas a título ilustrativo, em situação análoga à aqui versada, mas pertinente ao aproveitamento de créditos acumulados de ICMS, direito tão potestativo quanto o de aproveitamento de créditos da Contribuição ao PIS e da Cofins, a legislação cuidou de prever expressamente prazo decadencial para tanto³³, justamente por inexistir dispositivo geral que pudesse ser invocado, tal como quis a Receita Federal.

Por todo exposto, entendemos que inexistente prazo para aproveitamento dos créditos da Contribuição ao PIS e da Cofins aqui tratados e que carece de fundamento legal o entendimento manifestado pela Receita Federal sobre a aplicação do prazo de prescrição previsto pelo Decreto n. 20.910/1932, art. 1º.

6 CONCLUSÃO

Buscamos analisar no presente estudo a forma e os critérios para aproveitamento de créditos de Contribuição ao PIS e Cofins sobre o valor despendido para que o concessionário de serviço público tenha direito à exploração de determinado ativo ou serviço objeto de contrato de concessão de bens.

A Lei n. 11.638/2007 alterou os padrões contábeis brasileiros e estabeleceu que o montante aplicado na outorga em concessões públicas passaria a ser classificado contabilmente como ativo intangível, e não mais como ativo imobilizado.

Inicialmente, a Medida Provisória n. 449/2008, posteriormente convertida na Lei n. 11.941/2009, instituiu o RTT, que, de forma geral, resultava na neutralidade dos novos padrões contábeis para fins tributários. Após, a Medida Provisória n. 627/2013, posteriormente convertida na Lei n. 12.973/2014, extinguiu o RTT e trouxe tratamento tributário específico para créditos da Contribuição ao PIS e da Cofins em relação a serviços de construção, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura que deem lugar ao registro de ativo intangível ou

33. Vide Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996, art. 23, parágrafo único.

financeiro. De acordo com essa norma, o aproveitamento ocorrerá à medida que haja a amortização do intangível ou recebimento do ativo financeiro.

Outras compras e contratações, por sua vez, permanecem sujeitas às regras gerais de creditamento trazidas pelas Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, a depender da natureza do crédito – exemplos: insumo, edificação e quota de amortização de ativo imobilizado.

Ademais, temos ciência de que é comum, em contratos de concessão pública, que seja gerado um valor expressivo de créditos nos primeiros anos do contrato e que o seu aproveitamento ocorra em prazo superior a cinco anos. Dessa forma, analisamos o prazo para aproveitamento dos créditos da Contribuição ao PIS e da Cofins, e, apesar do entendimento em contrário da Receita Federal, concluímos que a legislação não traz qualquer prazo para tal aproveitamento.

7 REFERÊNCIAS

BERGAMINI, Adolpho. PIS/Cofins não cumulativo: análise jurídica do modelo de não cumulatividade adotado; natureza jurídica dos créditos das contribuições e teste de constitucionalidade da sistemática. *Revista de Direito Tributário da APET*, São Paulo, n. 21, 2009.

GOMES, Orlando. *Introdução ao direito civil*. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

HIGUCHI, Hiromi. *Imposto de renda das empresas*. 38. ed. São Paulo: IR, 2013.

NUNES, Renato; BARDUCCO, Lucas. Amortização de outorga em concessões públicas – dedutibilidade para fins de IRPJ e CSLL. *Revista de Direito Tributário da APET*, São Paulo, n. 48, 2023.

SEHN, Solon. *PIS-Cofins: não cumulatividade e regimes de incidência*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

