



Receita Federal

Fls. 2

Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil
da 9ª RF

Solução de Consulta nº 1 - SRRF09/Disit

Data 9 de janeiro de 2013

Processo *****

Interessado *****

CNPJ/CPF *****

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

INCIDÊNCIA CUMULATIVA E NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO E AMORTIZAÇÃO.

A empresa prestadora de serviços públicos de concessionária operadora de rodovias tem suas receitas sujeitas à incidência cumulativa da Cofins. No caso de auferir também receitas sujeitas à incidência não cumulativa dessa contribuição social, a pessoa jurídica determinará o crédito pelo método de apropriação direta ou de rateio proporcional dos custos, despesas e encargos comuns a ambas as sistemáticas. É indispensável que tais custos, despesas e encargos estejam expressamente em lei na condição de hipótese geradora de crédito, não podendo guardar relação exclusiva com a atividade cuja receita está sujeita à sistemática de tributação cumulativa. Os encargos de depreciação da rodovia e de amortização do capital investido, em decorrência do contrato de concessão, não geram créditos a serem descontados dessa contribuição social por estarem exclusivamente vinculados à prestação do serviço de concessão da rodovia, cuja receita está submetida à sistemática cumulativa de apuração da Cofins.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, VI, VII, e §§ 1º, III, 7º, 8º e 9º; art. 10, XXIII; IN SRF 404, de 2004, art. 8º, III, “a” e “b”.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

INCIDÊNCIA CUMULATIVA E NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO E AMORTIZAÇÃO.

A empresa prestadora de serviços públicos de concessionária operadora de rodovias tem suas receitas sujeitas à incidência cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep. No caso de auferir também receitas sujeitas à incidência não cumulativa dessa contribuição social, a pessoa jurídica determinará o crédito pelo método de apropriação direta ou de rateio proporcional dos custos, despesas e encargos comuns a ambas as sistemáticas. É indispensável que tais custos, despesas e encargos estejam expressamente em lei na condição de hipótese geradora de crédito, não podendo guardar relação exclusiva com a atividade cuja receita está sujeita à sistemática de tributação cumulativa. Os encargos de depreciação da rodovia e de amortização do capital investido, em decorrência do contrato

de concessão, não geram créditos a serem descontados dessa contribuição social por estarem exclusivamente vinculados à prestação do serviço de concessão da rodovia, cuja receita está submetida à sistemática cumulativa de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, VI, VII, § 1º, III, e §§ 7º a 9º; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, VI e VII, e § 1º, III, c/c art. 15, II; art. 10, XXIII, c/c art. 15, V; IN SRF nº 247, de 2002, art. 66; IN SRF 404, de 2004, art. 8º, III, “a” e “b”, c/c § 9º, II.

Relatório

1. A interessada, acima identificada, informando ter por objetivo social “*a exploração, com exclusividade, sob o regime legal de concessão*”, de diversos segmentos rodoviários, “*totalizando, todos os trechos, a extensão de *** Km, inclusive realizando a recuperação, manutenção, melhoramento, monitoração, conservação, operação e exploração de rodovias*”, formula CONSULTA a esta Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil (SRRF) acerca da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).
2. Esclarece que suas receitas oriundas das concessões das rodovias submetem-se à sistemática cumulativa das contribuições sociais mencionadas, por força do art. 8º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 10 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, mas, aufere também “*valores decorrentes da utilização das rodovias para fixação de placas de publicidade, passagem de cabos de fibra ótica para telefonia, etc*”, receitas essas em relação às quais “*é contribuinte do PIS/COFINS pelo regime geral, ou da não-cumulatividade, já que tais operações não estão relacionadas dentre as exceções previstas na legislação retro-mencionada*”.
3. Entende “*que possui o direito de apurar os créditos dessa Contribuições relativos aos custos, despesas e encargos vinculados as receitas não-cumulativas*”, mas, por incorrer em “*custos, despesas e encargos comuns aos dois regimes de tributação*”, deve apurar o crédito “*exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas*”, consoante preconizam o art. 3º, § 7º, da Lei nº 10.833, de 2003, e o art. 40, da Instrução Normativa SRF nº 594, de 26 de dezembro de 2005, que transcreve.
4. Defende que as aludidas receitas, por utilizarem a rodovia “*para fixação de placas de publicidade, passagem de cabos de fibra ótica para telefonia, etc*”, submetidas à sistemática de não cumulatividade, “*estão absolutamente vinculadas à própria existência da rodovia-concedida*”, salientando depender das edificações e benfeitorias realizadas na rodovia para obtenção das receitas referidas. Nessa seara, “*infere que todos os custos, despesas e encargos vinculados a manutenção da rodovia geram direito a crédito, posto que são insumos necessários para a obtenção das receitas*”, entre eles, os encargos de depreciação e amortização “*incorridos no mês, relativos a edificações e benfeitorias na rodovia-concedida, utilizadas nas atividades da empresa*”.

5. Transcreve ementas de Soluções de Consulta que abordam a possibilidade de apropriação direta ou rateio proporcional das despesas, custos e encargos comuns, finalizando, *in verbis*:

Destarte, busca ratificar o entendimento de que todos os custos, despesas e encargos vinculados às receitas sujeitas à incidência do PIS/COFINS pela sistemática não cumulativa e cumulativa (comuns), em específico os decorrentes da depreciação/amortização/benfeitorias na rodovia-concedida, geram crédito pelo método de apropriação direta ou de rateio proporcional. (os destaques constam do original).

Fundamentos

6. Conforme aponta a Consultante, a Lei nº 10.833, de 2003, determina a permanência das receitas decorrentes de prestação de serviços públicos das concessionárias operadoras de rodovias na sistemática de cumulatividade, tanto para a Cofins quanto para a Contribuição ao PIS/Pasep (Sem os destaques no original):

Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:

[...]

XXIII - as receitas decorrentes de prestação de serviços públicos de concessionárias operadoras de rodovias; (Incluído pela Lei nº 10.925, de 2004)

[...]

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...]

V - nos incisos VI, IX a XXVII do caput e nos §§ 1º e 2º do art. 10 desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

[...]

7. Na hipótese de a pessoa jurídica auferir receitas submetidas ao regime de incidência cumulativa e também receitas sujeitas à incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, ela somente poderá descontar créditos em relação a estas receitas, consoante dispõe a mesma Lei nº 10.833, de 2003:

Art. 3º....

[...]

§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da COFINS, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I - apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II - rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

§ 9º O método eleito pela pessoa jurídica para determinação do crédito, na forma do § 8º, será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário e, igualmente, adotado na apuração do crédito relativo à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.

7.1 Idênticas disposições constam também da Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, §§ 7º a 9º, em relação à Contribuição ao PIS/Pasep.

8. Como se vê no texto transcrito, no caso de custos, despesas e encargos vinculados a ambas as receitas, o crédito a ser descontado no regime não cumulativo será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de: (i) apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou (ii) rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês. O método eleito pela pessoa jurídica para determinação do crédito deverá ser aplicado consistentemente por todo o ano-calendário.

8.1 Cabe esclarecer que, em havendo a opção pelo método de rateio proporcional (à razão entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total), este será aplicado somente aos custos, despesas e encargos comuns; por conseguinte, no montante de custos, despesas e encargos a serem rateados não serão computados os vinculados exclusivamente às receitas submetidas ao regime cumulativo, pois não geram direito a crédito, nem os exclusivamente vinculados às receitas sujeitas à cobrança não cumulativa, que serão integralmente considerados na base de cálculo do crédito a que faz jus a pessoa jurídica.

9. Outro esclarecimento necessário respeita à pretensão posta na consulta de que “todos os custos, despesas e encargos” comuns a ambas as sistemáticas, cumulativa ou não, gerem direito a créditos das contribuições. Apenas os custos, despesas e encargos expressamente definidos pelo legislador, exaustivamente enumerados nos dispositivos de regência, é que autorizam créditos.

10. A questão trazida pela presente consulta aborda especificamente os encargos de depreciação e amortização das benfeitorias realizadas nos trechos rodoviários sob concessão. São pertinentes os seguintes excertos das leis de regência:

Lei nº 10.637, de 2002:

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

[...]

VI - 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.

VII - **edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros**, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido **suportado pela locatária**;

[...]

§ 1º **O crédito será determinado** mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei **sobre o valor**:

[...]

III - **dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII** do caput, incorridos no mês;

[...]

Lei nº 10.833, de 2003:

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

[...]

VI - 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;

VII - **edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros**, utilizados nas atividades da empresa;

[...]

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, **o crédito será determinado** mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei **sobre o valor**:

[...]

III - **dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII** do caput, incorridos no mês;

Art. 15. **Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa** de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto:

[...]

II - nos **incisos VI, VII e IX** do caput e **nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º** desta Lei;

[...]

10.1 A IN SRF nº 404, de 2004, disciplinou o assunto da seguinte forma (sem os destaques no original):

Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

[...]

III - dos encargos de depreciação e amortização, incorridos no mês, relativos:

a) a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos no País para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços;

b) a edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados na atividade da empresa; e

[...]

§ 9º Aplica-se ao PIS/Pasep não-cumulativo de que trata a Lei nº 10.637, de 2002, o disposto:

[...]

II - na alínea "e" do inciso II e no inciso III do caput, a partir de 1º de fevereiro de 2004.

[...]

11. Portanto, as máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, de uso comum nas atividades submetidas ao regime cumulativo e não cumulativo, adquiridos no País para utilização na prestação de serviços, os respectivos encargos de depreciação podem gerar (parcialmente) créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, se forem utilizados diretamente na prestação de serviços ligados à atividade submetida ao regime não cumulativo de incidência ("fixação de placas de publicidade, passagem de cabos de fibra ótica para telefonia, etc").

12. Igualmente, sendo as rodovias "imóveis de terceiros", os encargos de amortização das edificações e benfeitorias realizadas pela Consulente poderão gerar créditos (parcialmente) para desconto dos valores devidos a título das contribuições sob análise, desde que os custos de tais edificações e benfeitorias sejam arcados pela interessada e desde que tenham vinculação direta com as receitas obtidas. Assim, por exemplo, a instalação de condutores para passagem de cabos de fibra ótica pode ser considerada como benfeitoria em imóvel de terceiro (a rodovia), apto a gerar uma receita sujeita à sistemática não cumulativa.

13. Em outras palavras, as edificações e benfeitorias não podem estar exclusivamente vinculados a atividades que gerem apenas receitas submetidas ao regime cumulativo de incidência da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins.

13.1 É o caso, por exemplo, da obsolescência normal da rodovia, encargo esse relacionado exclusivamente à atividade cuja receita está sujeita à tributação pela sistemática da cumulatividade. As obras de recapeamento, conservação, construção de pontes, entre outras, são gastos dessa natureza.

Conclusão

14. Ante o exposto, conclui-se que por força dos arts. 10, inciso XXIII, e 15, inciso V, da Lei nº 10.833, de 2003, a empresa prestadora de serviços públicos de

concessionária operadora de rodovias tem suas receitas sujeitas à incidência cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Se a concessionária auferir receitas sujeitas à incidência dessas contribuições sociais segundo o regime cumulativo e também ao não cumulativo, determinará o crédito pelo método de apropriação direta ou de rateio proporcional, sendo indispensável que os custos, encargos e despesas tenham expressa previsão legal como hipótese de creditamento, não podendo guardar relação exclusiva com a atividade cuja receita está sujeita à sistemática de incidência cumulativa. Os encargos de depreciação da rodovia e de amortização do capital investido, em decorrência do contrato de concessão, não geram créditos a serem descontados dessas contribuições sociais por estarem exclusivamente vinculados à prestação do serviço de concessão da rodovia, cuja receita está submetida à sistemática cumulativa de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Propõe-se o encaminhamento deste processo à **** para dar ciência à Consultante e demais providências cabíveis.

À consideração superior.

Documento assinado digitalmente

Relator

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta e o encaminhamento proposto.

Documento assinado digitalmente

MARCO ANTONIO F. POSSETTI

Chefe da Divisão de Tributação

SRRF 9ª RF - Matr. 1936

*Competência delegada pela Portaria SRRF09 nº 794, de 11/10/2011
(DOU nº 200, de 18/10/2011)*