



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

Cosit

Fls. 1

Solução de Consulta nº 48 - Cosit

Data 18 de fevereiro de 2019

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ementa: CONCESSIONÁRIA AEROPORTUÁRIA - CONTRIBUIÇÃO VERIÁVEL AO FUNDO NACIONAL DE AVIAÇÃO CIVIL (FNAC) - CRÉDITO - IMPOSSIBILIDADE.

Nos casos em que aplicáveis, as regras especiais de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep pelas concessionárias de serviço público estabelecidas no § 21 do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, são excludentes de outras formas de creditamento.

É vedado o desconto de crédito da sistemática de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep sobre os valores da contribuição variável pagos pela concessionária ao FNAC como contrapartida à União em razão das outorgas de infraestrutura aeroportuária de que trata o art. 63, § 1º, III, da Lei nº 12.462, de 4 de agosto de 2011.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º; IN SRF nº 247, de 2002, art. 66; Lei nº 12.462, de 2011, art. 63, § 1º, III.

Relatório

A empresa acima qualificada, que atua no ramo de prestação de serviços para ampliação, manutenção e exploração de infraestrutura aeroportuária, apresenta consulta a respeito da legislação da Contribuição para o PIS/Pasep.

2. Aduz ter celebrado com o Poder Público contrato de concessão de um aeroporto cujo objeto compreende algumas fases de implementação, assim resumidas: (i) transferência das operações; (ii) ampliação do complexo aeroportuário; e (iii) outras obras de ampliação, manutenção e exploração do aeroporto, tudo detalhado no Plano de Exploração Aeroportuária.

3. Expõe que paga em favor da União, a título de contraprestação pela concessão, valor de contribuição variável (outorga variável) mediante depósito anual no Fundo Nacional de Aviação Civil – FNAC, que tem por finalidade destinar recursos para o desenvolvimento e fomento do setor e das infraestruturas aeroportuária e aeronáutica civil do País, nos termos da Lei nº 12.462, de 4 de agosto de 2011. Segundo o contrato de concessão, o valor da contribuição variável anual resulta da aplicação de uma alíquota sobre a totalidade da receita bruta da concessionária e de suas eventuais subsidiárias integrais.

4. Alega que o pagamento da contribuição variável é uma obrigação diretamente decorrente do fato de poder explorar o complexo aeroportuário em tela, consistindo em elemento indissociável do processo de geração de receitas.

5. Defende que a contribuição variável configura insumo de sua atividade, tendo em vista ser contraprestação devida em favor da União pelo uso e gozo da infraestrutura do complexo aeroportuário, que é o único ativo utilizado para prestação dos serviços decorrentes da concessão.

6. Afirma que a contribuição variável deve ser registrada contabilmente como despesa do período correspondente à receita que a originou, segundo o item 28 da Orientação OCPC nº 5 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis.

7. Colaciona o art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, para justificar a possibilidade de geração de crédito do regime de apuração não cumulativa da

Contribuição para o PIS/Pasep em decorrência do pagamento da referida contribuição variável. Ressalta que o art. 3º, § 2º, II, da citada lei, que veda a apuração de crédito em relação à aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, não se aplica ao caso, pois a União é contribuinte da Contribuição para o PIS/Pasep, consoante o art. 2º, II, da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998.

8. Ao fim, consulta se o pagamento da contribuição variável pode ser **caracterizado** como insumo da prestação de serviços de ampliação, manutenção e exploração de infraestrutura aeroportuária, para fins de geração de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep nos termos do art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002.

9. Em suficiente síntese, é o relatório.

Fundamentos

10. Preliminarmente, ressalte-se ser o objetivo da consulta dar segurança jurídica ao sujeito passivo que apresenta à Administração Pública dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado de sua atividade, propiciando-lhe correto cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, de forma a evitar eventuais sanções. Constitui, assim, instrumento à disposição do sujeito passivo para lhe possibilitar acesso à interpretação dada pela Fazenda Pública a um fato determinado.

11. A consulta, corretamente formulada, configura orientação oficial e produz efeitos legais, como a proibição de se instaurar procedimentos fiscais contra o interessado e a não aplicação de multa ou juros de mora, relativamente à matéria consultada, desde a data de apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à ciência da solução da consulta.

12. A Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas pelo

Consulente e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos, aos quais, em tese, se aplica a Solução de Consulta.

13. Feitos tais esclarecimentos, registra-se que este feito preenche os requisitos de admissibilidade previstos na legislação de regência pertinente, estando apto ao conhecimento.

14. Passando à análise de mérito, insta salientar que houve grande alteração na legislação tributária federal em razão da adoção das práticas internacionais de contabilidade, sendo a Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, o principal exemplo dessas alterações. No campo específico dos créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, a referida Lei acrescentou os §§ 21 e 22 ao art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, abaixo transcritos, para determinar que na execução de contratos de concessão de serviços públicos, em determinadas situações estabelecidas em conformidade com os referidos padrões internacionais de contabilidade, o aproveitamento dos créditos das contribuições pelas concessionárias de serviço público não segue as regras aplicáveis às demais pessoas jurídicas, devendo ser diferido no tempo em proporção que varia conforme a situação ocorrida.

15. Exemplificativamente, citam-se a Interpretação Técnica nº 1 (R1), divulgada em 15/12/2011, e a Orientação nº 5, divulgada em 29/12/2010, ambas do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que versam sobre as práticas contábeis a serem adotadas em contratos de concessão.

16. Nesse contexto, quando aplicáveis as regras especiais de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins pelas concessionárias de serviço público estabelecidas no § 21 do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, ficam afastadas as demais formas de apuração de crédito estabelecidas nos demais incisos do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

17. Feita essa observação, a hipótese de desconto de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa trazida à análise encontra-se prevista no art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, a saber:

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

[...]

II - 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, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI;

(...)

*§ 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**. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)*

*§ 22. O disposto no inciso XI do **caput** não se aplica ao ativo intangível referido no § 21. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)*

(...)

18. Para efeito de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep, o termo “insumo” foi definido na Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, art. 66, § 5º, como segue:

Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002

“Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I – das aquisições efetuadas no mês:

a) de bens para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do art. 19;

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:

b.1) na fabricação de produtos destinados à venda; ou

b.2) na prestação de serviços;

[...]

§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (g.n.).

19. Para melhor elucidar a questão posta pelo interessado reproduz-se algumas definições constantes do Contrato de Concessão que originou a presente consulta (anexo às fls. 8/60):

Concessão: forma de delegação regulamentada pela Lei Federal nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, que tem por objeto a prestação de serviços públicos para a ampliação, manutenção e exploração de infraestrutura aeroportuária do Complexo Aeroportuário;

Concessionária: Sociedade de Propósito Específico Responsável pela execução do Contrato integrada por uma participação majoritária do Acionista Privado e minoritária da Infraero;

Contratos que envolvam a cessão de espaços no complexo Aeroportuário: contratos celebrados pela Concessionária e terceiros, prestadores de serviços de transporte aéreo, de serviços auxiliares ao transporte aéreo ou exploradores de outras atividades econômicas, e os

que lhe tenham sido sub-rogados pela Infraero, que envolvam a cessão de espaços no Complexo Aeroportuário, pelo regime de direito privado;

Contribuição ao Sistema: valor total pago pela Concessionária ao Fundo Nacional de Aviação Civil-FNAC, constituído pela Contribuição Fixa e pela Contribuição Variável (ônus da Concessão), nos termos do Contrato;

Contribuição Fixa: montante anual a ser pago em decorrência da oferta realizada no Leilão objeto da presente concessão;

Contribuição Variável: montante anual resultante da aplicação de alíquota sobre a totalidade da Receita Bruta da Concessionária e de suas eventuais subsidiárias integrais.

20. Conforme dispõe o art. 63, §1º, III, da Lei nº 12.462, de 2011, a despesa a que se refere a consulente – Contribuição Variável decorre da contrapartida à União em razão da outorga de infraestrutura aeroportuária, a saber:

Art. 63. É instituído o Fundo Nacional de Aviação Civil - FNAC, de natureza contábil e financeira, vinculado à Secretaria de Aviação Civil da Presidência da República, para destinação dos recursos do sistema de aviação civil.

§ 1º São recursos do FNAC

[...]

III - os valores devidos como contrapartida à União em razão das outorgas de infraestrutura aeroportuária;

[...]

21. A solução do questionamento quanto à possibilidade de crédito do regime de apuração não cumulativa deflui do próprio conceito de insumo. A legislação, ao tratar da possibilidade de creditamento, refere-se a “créditos calculados em relação a bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”. Noutras palavras, o insumo deve integrar o processo produtivo de um bem ou de um serviço. Resta evidente que não se pretendeu abarcar no conceito de insumo todos os dispêndios da pessoa jurídica incorridos no desenvolvimento de suas atividades, mas apenas aqueles direta e imediatamente relacionados com a produção de bens destinados à venda ou à prestação de serviços.

22. Corroborar esse entendimento a Solução de Divergência Cosit nº 7, de 23 de agosto de 2016, que assim estatui, *verbis*:

... pode-se asseverar, em termos mais explícitos, que somente geram direito à apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a aquisição de insumos utilizados ou consumidos na produção de bens que sejam destinados à venda e de serviços prestados a terceiros, e que, para este fim, somente podem ser considerados insumo:

a) bens que:

a.1) sejam objeto de processos produtivos que culminam diretamente na produção do bem destinado à venda (matéria-prima);

a.2) sejam fornecidos na prestação de serviços pelo prestador ao tomador do serviço;

a.3) que vertam sua utilidade diretamente sobre o bem em produção ou sobre o bem ou pessoa beneficiados pela prestação de serviço (tais como produto intermediário, material de embalagem, material de limpeza, material de pintura, etc); ou

a.4) sejam consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos que promovem a produção de bem ou a prestação de serviço, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado da pessoa jurídica (tais como combustíveis, moldes, peças de reposição, etc);

b) serviços que vertem sua utilidade diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços, o que geralmente ocorre:

b.1) pela aplicação do serviço sobre o bem ou pessoa beneficiados pela prestação de serviço;

b.2) pela prestação paralela de serviços que reunidos formam a prestação de serviço final disponibilizada ao público externo (como subcontratação de serviços, etc);

c) serviços de manutenção de máquinas, equipamentos ou veículos utilizados diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços.

23. Observa-se que os desembolsos a título de pagamento à União pela outorga de infraestrutura aeroportuária não se amoldam ao conceito de insumo previsto na legislação, visto que não se equiparam à prestação de serviços, pois não há qualquer obrigação de fazer por parte da União em decorrência dos referidos desembolsos, tampouco decorrem da aquisição de bens aplicados ou consumidos na produção de outros bens ou na prestação de serviços.

24. Ressalte-se, por fim, não ser possível o desconto de crédito também em relação aos demais incisos e parágrafos do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, haja vista que nenhum deles diz respeito ao caso em análise.

24.1 Enfatize-se, aqui, que as definições de Concessão e de Outorga (Contribuição ao Sistema), constantes do próprio Contrato de Concessão (item 16), não se confundem com o conceito de locação (artigo 565 do Código Civil (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002) e de aluguel (valor ou preço pago pelo uso e gozo de coisa não fungível), celebrados pelo regime de direito privado. Fica, assim, também afastada, no presente caso, a possibilidade de crédito com fundamento no inciso VI do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002 – alugueis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa.

24.2 Portanto, não há suporte legal para desconto de crédito concernente aos desembolsos para pagamento à União como contrapartida em razão de outorga de infraestrutura, mesmo que a outro título que não o de insumo.

Conclusão

25. Diante do exposto, soluciona-se a consulta respondendo ao interessado:

- a) nos casos em que aplicáveis, as regras especiais de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep pelas concessionárias de serviço público estabelecidas nos § 21 do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, são excludentes de outras formas de creditamento;
- b) ser vedado, por absoluta falta de previsão legal, o desconto de créditos da sistemática de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep sobre os valores da contribuição variável pagos pela concessionária ao FNAC, como contrapartida à União em razão das outorgas de infraestrutura aeroportuária de que trata o art. 63, § 1º, III, da Lei nº 12.462, de 2011.

Assinado digitalmente
LAURA ALVES PEREIRA MOREIRA CEZAR
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Encaminhe-se ao Coordenador da Cotri.

Assinado digitalmente

JOSÉ CARLOS SABINO ALVES

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Divisão de Tributação–SRRF07

Assinado digitalmente

FLÁVIO OSÓRIO DE BARROS

Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Divisão de Tributação - SRRF04

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.

Assinado digitalmente

OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JÚNIOR

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotri

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado

Assinado digitalmente

FERNANDO MOMBELLI

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit